L. A. GEELHOED
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2006. április 6. [1]

I – Bevezetés

1. A jelen ügy ugyanazzal a szabályozással kapcsolatos, mint a folyamatban lévő C-374/04. sz., Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügy [2], vagyis az Egyesült Királyság 1973 és 1999 között hatályban lévő társaságiadó-előlegre (Advance Corporation Tax, a továbbiakban: ACT) vonatkozó szabályozási rendszerével. Míg azonban az utóbbi ügy az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságok által másik tagállamokban illetőséggel rendelkező részvényeseiknek fizetett osztalékok adójogi megítélésére vonatkozott, a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező részvények által másik tagállamokban, illetve – az egyesült királyságbeli szabályozási rendszernek a tagállami bíróság által felvetett egyik vonatkozása tekintetében – harmadik országokban illetőséggel rendelkező társaságoktól kapott osztalékok adójogi megítélésére vonatkozik.

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – Lásd a 2006. február 23-án előterjesztett indítványomat.

II – Az előzetes döntéshozatali iránti kérelem jogi és közgazdasági háttere

A – *Az osztalékadóztatás áttekintése*

2. A szóban forgó egyesült királyságbeli adószabályozás vonatkozó rendelkezéseinek ismertetése előtt fontos ismertetni a társaságok felosztott nyereségére (osztalékokra) kivetett adóknak az Európai Unión belüli szélesebb keretrendszerét, amely az ügy jogi és közgazdasági hátterét alkotja. Főszabály szerint két szinten merülhet fel az adóztatás a társaságok nyereségének felosztása kapcsán. Egyrészt a társaság szintjén, a társaság nyereségét érintő társasági adó formájában. A társaság szintjén a társasági adó kivetése általános valamennyi tagállamban. Másrészt a részvényesek szintjén, ami megjelenhet a részvényesek által kapott osztalék jövedele-

madózása formájában (ezt a módszert alkalmazza a legtöbb tagállam) és/vagy a társaság által a felosztáskor levonandó forrásadó formájában [3].

3. E két lehetséges adóztatási szint léte egyfelől gazdasági kettős adóztatáshoz (ugyanazon jövedelem két különböző adózónál való kétszeri adóztatása), másfelől jogi kettős adóztatáshoz (ugyanazon jövedelem azonos adózónál való kétszeri adóztatása) vezethet. A gazdasági kettős adóztatásra példa az az eset, amikor ugyanazt a nyereséget először a társaságnál, társasági adó formájában, majd másodszor a részvényesnél, jövedelemadó formájában adóztatják. A jogi kettős adóztatásra példa az az eset, amikor ugyanazon nyereség vonatkozásában a részvényes először forrásadót, majd jövedelemadót fizet, és ezeket különböző államok vetik ki.

4. A jelen ügy az Egyesült Királyság által kialakított azon rendszer közösségi jogi szempontú jogszerűségét érinti, amelynek fő célja és hatása az, hogy mentesítse a részvényeseket a gazdasági kettős adóztatás alól.

5. E cél elérésének, illetve elérési módjának meghatározására lényegében négy rendszer áll a tagállamok rendelkezésére, mégpedig a „klasszikus", a „felosztó", a „mentesítő" és a „beszámító" rendszerek. Az osztalékadóztatás klasszikus rendszerét alkalmazó államok nem alkalmaznak kedvezményt a gazdasági kettős adóztatás elkerülése érdekében: a társaságok nyereségére kivetik a társasági adót, majd a felosztott nyereséget a részvényesek szintjén ismét megadóztatják jövedelemadó formájában. Ezzel szemben a felosztó, mentesítő és beszámító rendszerek célja a gazdasági kettős adóztatás teljes vagy részleges kiküszöbölése [4]. A felosztó rendszert (ennek több formája is létezik) alkalmazó államok a társaságok nyereségére társasági adót vetnek ki, az osztalékokat azonban külön jövedelemkategóriaként adóztatják. A mentesítő rendszert alkalmazó államok mentesítik az osztalékból származó jövedelmeket a jövedelemadó alól. Végül a beszámító rendszerben a társaságok szintjén alkalmazott társasági adót teljes mértékben vagy részlegesen beszámítják a részvényesek szintjén az osztalékokra alkalmazandó jövedelemadóba, vagyis a társasági adó e jövedelemadó – vagy annak egy része – előlegének minősül. Ennek megfelelően a részvényesek

3 – Lásd ugyanakkor a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv 5. cikkének (1) bekezdését (HL 1990. L 225., 6. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.) (azon nyereség, amelyet a leányvállalat oszt fel az anyavállalata számára, mentesül a forrásadó alól, ha az utóbbi legalább 25% részesedéssel rendelkezik a leányvállalat alaptőkéjében).

4 – E célkitűzés egyik fő indoka a saját tőkéből történő finanszírozás hátrányos megkülönböztetésének elkerülése a kölcsönfelvétellel szemben.

beszámításos adójóváírásban részesülnek az osztalékfizetés alapjául szolgáló nyereséget terhelő társasági adó egésze vagy egy része tekintetében, amely jóváírás beszámítható az ezen osztalék után fizetendő jövedelemadóba.

6. A jelen üggyel érintett időszakban az Egyesült Királyság az osztalékadóztatás részleges beszámítási rendszerét alkalmazta.

B – *Az Egyesült Királyság vonatkozó szabályozása*

7. 1965 (ekkor vezették be a társasági adót az Egyesült Királyságban) és 1973 között az Egyesült Királyság klasszikus osztalékadóztatási rendszert működtetett, amely ekképpen, mint említettem, nem küszöbölte ki a gazdasági kettős adóztatást. 1973-ban az Egyesült Királyság áttért az osztalékadóztatás részleges beszámítási rendszerére a felosztott nyereséggel szembeni hátrányos megkülönböztetés megszüntetéséért [5]. E rendszer lényegében a következők szerint működött.

1. ACT: Adókötelezettség és beszámítás

8. Az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságok, amelyek bizonyos adóköteles kifizetéseket teljesítettek, beleértve a részvényeseik számára történő osztalékfizetést, főszabály szerint kötelesek voltak a teljesített osztalék összege, illetve értéke alapján számított ACT (társaságiadó-előleg) fizetésére akkor is, ha e társaságoknak nem állt fenn társaságiadó-fizetési kötelezettsége az Egyesült Királyságban [6]. A teljesített osztalék és az ACT összege „adómentes kifizetésnek" [franked payment] minősült [7].

9. A megfizetett ACT-et bizonyos összeghatárig be lehetett számítani a társaság „általános", a vonatkozó üzleti év nyereségét érintő társaságiadó-fizetési kötelezettségébe (mainstream corporation tax; a továbbiakban: MCT). Mivel az Egyesült Királyság a részleges beszámítás rendszerét működtetette, az Egyesült Királyságban alkalmazott társasági adó kulcsa meghaladta az ACT beszámítási kulcsát, vagyis a társaság a nyeresége tekintetében mindig kismértékű társaságiadó-fizetési kötelezettséggel szembesült. Emellett, ha a társaság a megfizetett külföldi adó kapcsán jóváírásban részesült, ez csökkentette az ACT beszámítására alkalmas társaságiadó-fizetési kötelezettség összegét [8]. A nem beszámítható ACT, amelyet ACT-

5 – Lásd a „Reform of Corporation Tax" (a társasági adó reformja) című, az Egyesült Királyság parlamentjéhez a részleges beszámítási rendszerre való áttéréskor benyújtott hivatalos dokumentum 1. és 5. pontját (Cmnd. 4955).

6 – Az Income and Corporation Taxes Act 1988 (a jövedelemadóról és társasági adóról szóló, 1988. évi törvény; a továbbiakban: ICTA) 14. cikke (1) bekezdésének akkor hatályos szövege.

7 – Az ICTA 238. cikkének (1) bekezdése.

8 – Az ICTA 797. cikkének (4) bekezdése.

„többletnek" neveztek, egyéb, későbbi és korábbi elszámolási időszakok társasági adójába is beszámítható volt [9]. Emellett a társaság átcsoportosíthatta ezt az ACT-t az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalataihoz („átruházás"), amelyek beszámíthatták saját Egyesült Királyságban fennálló társasági adókötelezettségükbe [10].

10. Az adómentes befektetési jövedelemtöbblettel (vagyis az adómentes kifizetést meghaladó adómentes befektetési jövedelemmel) rendelkező társaság, amennyiben veszteségei voltak, e veszteségeket az ICTA 242. cikke alapján beszámíthatta az adómentes befektetési jövedelemtöbbletbe, és készpénzben megkaphatta az ezen adómentes befektetési jövedelemtöbblet által tartalmazott adójóváírás összegét. E rendelkezést 1997. július 2-ától hatályon kívül helyezték.

11. Az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező csoportok szintén olyan rendszer előnyeit élvezhették, amelynek révén bizonyos csoporton belüli teljesítések tekintetében elkerülhették az ACT-fizetési kötelezettséget a két társaság együttes választása révén (csoportos adózás választása) [11]. E rendszerre vonatkozott a Bíróság Metallgesellschaft-ügyben hozott ítélete [12].

2. Az MCT megfizetésére vonatkozó kötelezettség

12. A leányvállalatától osztalékban részesülő, Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társasági részvényes, bár főszabály szerint a társasági adó alanya volt, az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező másik társaságtól kapott osztalékok után nem keletkezett társaságiadó-fizetési kötelezettsége [13].

13. Az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság ugyanakkor a külföldi illetőségű társaságoktól kapott osztalékok után köteles volt társasági adót fizetni, azonban mentesítést kapott a külföldön megfizetett adóra. A mentesítést vagy egyoldalúan, a nemzeti szabályok alapján [14] biztosították, vagy a másik országokkal kötött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények alapján [15]. Az egyoldalú szabályok arról rendelkeztek, hogy a külföldi osztalékok utáni forrásadók beszámíthatók az Egyesült Királyságban előírt társaságiadó-fizetési kötelezettségbe. Amennyiben az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság közvetlenül vagy közvetve rendelkezett az osztalékot kifizető társaságban a szavazatok legalább 10%-val (vagy ilyen szavazati aránnyal rendelkező társaság leányvállalata volt), a mentesítés kiterjedt arra a külföldi társasági adóra, amely a kifizetett osztalék alapjául szolgáló nyereséget terhelte. A külföldön megfizetett adót csak az adott jövedelemre vonatkozó, az Egyesült Királyságban fize-

9 – Az ICTA 239. cikke.

10 – Az ICTA 240. cikke.

11 – Az ICTA 247. cikke.

12 – A C-397/98. és C-410/98. sz., Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben 2001. március 8-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-1727. o.).

13 – Az ICTA 208. cikke.

14 – Az ICTA 790. cikke.

15 – Az ICTA 788. cikke.

tendő társasági adó összegéig lehetett jóváírni. Az Egyesült Királyság által másik országokkal kötött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények (double taxation conventions, a továbbiakban: KAE) alapján általában hasonló rendszer érvényesült [16].

14. Az 1986. június 3-ával kezdődő üzleti évre a kettős adóztatás alóli mentesítést az ACT-beszámítás előtt érvényesítették. Előzőleg ez fordítva volt. Az 1986 előtti megoldás problémát jelentett az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságoknak, mivel a kettős adóztatás alóli mentesítést csak a felmerülésének évében lehetett igénybe venni, ennek hiányában elveszett.

3. Adójóváírások

15. Az ACT megfizetése bizonyos körülmények között adójóváírásra jogosította az osztalékban részesülő társaságokat és magánszemély részvényeseket.

a) Adójóváírások: társasági részvényesek

16. A leányvállalatától osztalékban részesülő, Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társasági részvényesnek, bár főszabály szerint a társasági adó alanya volt, az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságtól kapott egyéb osztalékok után nem keletkezett társaságiadó-fizetési kötelezettsége [17]. Emellett a társaság jogosult volt a leányvállalat által fizetett ACT összegével megegyező adójóváírásra [18]. Az osztalék és az adójóváírás együtt képezte az „adómentes befektetési jövedelmet" [19]. Az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságnak csak az adómentes befektetési jövedelem és az adómentes kifizetések különbözetére kellett ACT-t fizetnie. Ennek megfelelően az ACT-t a cégcsoportok Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező tagjain keresztül kifizetett osztalékokra csak egyszer kellett megfizetni.

17. Az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező olyan társaság azonban, amely

16 – Például az Egyesült Királyság és Hollandia között létrejött KAE 22. cikkének b) pontja a szóban forgó időben úgy rendelkezett, hogy „amennyiben az ilyen jövedelem olyan osztalék, amelyet valamely Hollandiában belföldi illetőségű társaság fizet valamely, az Egyesült Királyságban belföldi illetőségű társaságnak, amely közvetlenül vagy közvetve az előbbi társaságban a szavazatok legalább egytizedével rendelkezik, az adójóváírás figyelembe veszi (az osztalék után fizetendő bármely holland adó mellett) az előbbi társaság által nyeresége után Hollandiában fizetendő adót." Lásd még az Egyesült Királyság és Franciaország, illetve Spanyolország közötti KAE-t.

17 – Az ICTA 208. cikke.

18 – Az ICTA 231. cikkének (1) bekezdése.

19 – Az ICTA 238. cikkének (1) bekezdése.

külföldi illetőségű társaságtól kapott osztalékot, nem volt jogosult adójóváírásra, és a jövedelem nem minősült adómentes befektetési jövedelemnek. Amennyiben a társaság adómentes befektetési jövedelemben részesült egy adott üzleti évben, csak az adómentes befektetési jövedelem és az adómentes kifizetések különbözetére kellett ACT-t fizetnie [20].

b) A külföldi jövedelemből származó osztalékok rendszere (FID-rendszer)

18. A fenti rendszer tapasztalatai rámutattak arra, hogy a külföldi jövedelemből származó jelentős osztalékban részesülő társaságok ACT-többletet értek el két alapvető okból. Először is, a külföldi osztalékokra nem alkalmazható az adójóváírás, ami csökkenthetné a társaságok ACT-fizetési kötelezettségét az általuk teljesített osztalékok vonatkozásában. Másrészt, a külföldi adóval kapcsolatban biztosított bármilyen adójóváírás csökkentette azt a társaságiadó-fizetési kötelezettséget, amellyel szemben az ACT-et be lehetett számítani.

19. 1994. július 1-jétől olyan szabályozást vezettek be, amelynek alapján az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság azt választhatta, hogy az általa a részvényesei számára fizetett készpénzosztalék külföldi jövedelemből származó osztaléknak (foreign income dividend, a továbbiakban: FID) [21] minősül. A döntést az osztalék kifizetéséig kellett meghozni és azt később nem lehetett megváltoztatni. Az ACT-t a FID alapján kellett fizetni, ha azonban a FID megegyezett a külföldi nyereség összegével, a társaság igényelhette a FID vonatkozásában többletként fizetett ACT visszatérítését. Az ACT-többletet akkor lehetett visszatéríteni, amikor az MCT esedékessé vált, vagyis 9 hónappal az üzleti év végét követően. Ezt először az adott időszakra vonatkozó társaságiadó-fizetési kötelezettséggel szemben lehetett beszámítani. Ezt követően minden többlet visszafizetésre került. Mivel az ACT-t 14 nappal az osztalékfizetés negyedévét követően fizették, az ACT a FID-rendszerben a nyolc és fél, illetve tizenhét és fél hónap közötti időpontban vált esedékessé, attól függően, hogy mikor fizették ki az osztalékot.

20. Az ICTA 231. cikkének (1) bekezdése értelmében a FID nem képez adómentes befektetési jövedelmet [22], a FID-ben részesülő részvényes pedig nem jogosult adójóváírásra, ugyanakkor a FID-ben részesülő természetes személyt úgy tekintik, mintha olyan jövedelemben részesült volna, amely az adómegállapítás évében alacsonyabb kulcs szerint adózik. Ugyanakkor a megfizetettnek tekintett jövedelemadó után nem járt visszatérítés a magánszemély részvényeseknek,

20 – Az ICTA 241. cikke.

21 – Az ICTA 246/A-246/Y. cikke.

22 – A társasági részvényes ugyanakkor felhasználhatta az általa kapott FID-et a megfizetett FID mentesítésére, vagyis az ACT-t csak a kapott FID felett fizetett FID-többlet után fizették.

illetve az olyan, adómentességet élvező részvényes, mint például az Egyesült Királyság egyik nyugdíjalapja, sem kérhetett olyan jellegű adójóváírást, mint amelyik a FID-nek nem minősülő osztalékok után járt.

c) Adójóváírások: természetes személy részvényesek

21. A természetes személy részvényesek esetében az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkezők, illetve bizonyos jogi személyek, mint például a nyugdíjalapok, amennyiben az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságtól osztalékot kaptak, jogosultak voltak adójóváírásra, az osztalék összegének, illetve értékének az ACT kulcsával egyező arányában [23]. A jövedelemadót az osztalék és adójóváírás teljes összegére vetették ki. [24] Az adójóváírást az osztalék után fizetendő jövedelemadó-fizetési kötelezettségükbe lehetett beszámítani, ha pedig a jóváírás meghaladta e kötelezettséget, azt készpénzben kaphatták meg [25].

4. Az 1999. évi változások

22. Az 1999. április 6-án vagy ezután fizetett osztalékok tekintetében az ACT-rendszert megszüntették. A társaságoknak a továbbiakban nem kell megfizetniük az ACT-t, illetve elszámolni azzal a részvényeseknek fizetett osztalékok, illetve egyéb adóköteles kifizetések tekintetében. A FID-szabályozást is hatályon kívül helyezték. [26]

C – *A vonatkozó közösségi jogszabályok*

23. A jelen ügy kapcsán releváns másodlagos közösségi jogalkotás legfontosabb eleme az anya-és leányvállalatokról szóló irányelv, amely biztosítja a különböző tagállamokban található anya- és leányvállalatokra vonatkozó adójogi szabályozás kereteit azzal a céllal, hogy megkönnyítse a társaságok közötti csoportok létrehozását [27]. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikke kifejezetten lehetővé teszi a határokon átnyúló kettős adóztatás alóli mentességet, illetve a jóváírás rendszerét, és előírja:

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

– tartózkodik az ilyen nyereség adóztatásától, vagy

23 – Az ICTA 231. cikkének (1) bekezdése.

24 – Az ICTA 20. cikkének (1) bekezdése.

25 – Az ICTA 231. cikkének (1)–(3) bekezdése.

26 – Az átvitt ACT-többlettel rendelkező társaságok esetében egy „árnyék-ACT"-rendszert vezettek be, amely révén a társaságok hozzáférhettek ACT-többletükhöz.

27 – Lásd a 3. lábjegyzetet.

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

(2) Minden tagállam mindazonáltal fenntarthatja annak lehetőségét, hogy a részesedéssel kapcsolatos semmilyen fizetési kötelezettséget és a leányvállalat nyereségfelosztásából származó semmilyen veszteséget ne lehessen levonni az anyavállalat adóztatható nyereségéből. Ahol ilyen esetben a részesedésre vonatkozó ügyviteli költségeket átalányösszegként rögzítik, a rögzített összeg nem haladhatja meg a leányvállalat által felosztott nyereség 5%-át.

(3) Az (1) bekezdést alkalmazni kell a közös társaságiadó-rendszer tényleges hatálybalépésének időpontjáig."

A Tanács a megfelelő időpontban elfogadja azon szabályokat, amelyeket az első albekezdésben említett időpont után kell alkalmazni.

24. Az irányelv 6. cikke szerint az anyavállalat tagállama nem számíthat fel forrásadót azon nyereségre, amelyet az ilyen vállalat kap valamely leányvállalattól.

III – Tényállás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

25. A felperes társaságok a Test Claimants in the Franked Investment (a továbbiakban: FII) Group Litigation, az adómentes beruházási jövedelemre vonatkozó próbaper felperesei (a továbbiakban: a próbaper felperesei). E jogvitát egy „group litigation" (csoportos eljárási) határozat (group litigation order) határozza meg, amelyet minden, a hatálya alá tartozó keresetre alkalmazni kell, és amely megállapítja a keresetek vizsgálni kért kérdéseinek egyes közös elemeit. Az előterjesztés időpontjában 12 cégcsoport volt az FII Group Litigation tagja.

26. A próbaper felperesei mind a BAT-cégcsoport Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező tagjai.[28] Megtalálható közöttük a csoport élén álló, nyilvánosan működő anyavállalat, valamint azok a köztes anyavállala-

28 – A próbaper felperesei a következők: BAT Industries plc, British American Tobacco (Investments) Ltd, British American Tobacco (Holdings) Limited, BAT 1998 Limited, British American Tobacco plc.

tok is, amelyeken keresztül a külföldi illetőségű tagokat tulajdonolják. [29] A vonatkozó időszakokban a csoport élén álló anyavállalat és a köztes anyavállalatok 100%-os tulajdonosai voltak több, az EU tagállamaiban, az EGT-tagállamokban, valamint számos harmadik országban illetőséggel rendelkező leányvállalatnak.

27. A próbaper a következőkre vonatkozik:

(1) a külföldi illetőségű leányvállalatok által a próbaper felperesei részére az 1973. szeptember 30-ával záruló pénzügyi évtől kezdődően mostanáig fizetett osztalékok;

(2) az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező anyavállalat által a közrészvényeseinek az 1973. szeptember 30-ával záruló pénzügyi év és az 1999. március 31-én véget ért negyedév között fizetett osztalékok;

(3) a próbaper felperesei által az 1973. szeptember 30-ával záruló pénzügyi év és 1999. április 14-e között fizetett ACT; és

(4) az 1994. szeptember 30. és 1997. szeptember 30. közötti FID kifizetések.

28. 2004. október 6-i határozatában a High Court (Chancery Division) az EK 234. cikk alapján a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1. Ellentétes-e az EK 43., illetve az EK 56. cikkel az, ha valamely tagállam olyan intézkedéseket alkalmaz és tart hatályban, amelyek az érintett tagállamban illetőséggel rendelkező társaság (»belföldi illetőségű társaság«) által másik belföldi illetőségű társaságoktól kapott osztalékot mentesíti a társasági adó alól, míg a valamely másik tagállamban illetőséggel rendelkező társaságok (»külföldi illetőségű társaságok«) által a belföldi illetőségű társaságoknak fizetett osztalékra (az osztalék után fizetendő forrásadóra, illetve – bizonyos körülmények között – a külföldi illetőségű társaságok által az illetőségük szerinti tagállamban a nyereségük után megfizetett adóra a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény szerinti kedvezményt alkalmazva) társasági adókötelezettséget ír elő?

29 – Bár a próbaper felperesei csoportszerkezetének lényegi felépítése nem változott a vonatkozó időszakban, a próbaper felperesi társaságainak élén álló anyavállalat megváltozott.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

jogellenesen megtagadott előny összegének megfizetése iránti kérelem?

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

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

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

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

(iii) szükséges-e más feltételek teljesítése?

hogy az adott ügyben fennáll-e olyan erősségű kapcsolat, amely a fenti ítélet szerinti »közvetlen okozati összefüggésnek« tekinthető?"

29. Az eljárási szabályzat 104. cikkének 4. §-ával összhangban a próbaper felperesei, az Egyesült Királyság, Írország és a Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket. A 2005. november 29-én tartott tárgyaláson valamennyi fél észrevételeket terjesztett elő.

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

IV – Elemzés

A – *Az EK 43., illetve az EK 56. cikk alkalmazhatósága: 1–4. kérdés*

9. Milyen iránymutatást kíván adni a Bíróság a jelen ügyben azon körülményekre vonatkozóan, amelyeket a nemzeti bíróságoknak figyelembe kell venniük annak megítélése során, hogy a fent hivatkozott Brasserie du Pêcheur és Factortame ítélet értelmében kellően súlyos jogsértésről van-e szó, különösen a tekintetben, hogy a releváns közösségi jogi rendelkezések értelmezésére vonatkozó joggyakorlatra figyelemmel kimenthető volt-e a jogsértés, illetve

30. Mivel a nemzeti bíróság az 1–4. pontokban foglalt kérdésekben mind az EK 43., mind az EK 56. cikkre hivatkozott, előzetesen mérlegelni kell, hogy az említett cikkek közül melyik alkalmazható a jelen ügyre. Ahogy azt a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben [30] előterjesztett indítványomban is kiemeltem, véleményem szerint az Egyesült Királyság szóban forgó jogszabályai főszabály szerint akár az

30 – Lásd a 2. lábjegyzetet.

EK 43. cikk, akár az EK 56. cikk hatálya alá is tartozhatnak, attól függően, hogy valamely anyavállalat milyen minőségben bír tulajdonrésszel a megfelelő külföldi leányvállalatban. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az az egyik tagállamban alapított társaság, amely olyan mértékben tulajdonosa valamely 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 [31]. Ennek következtében az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező olyan anyavállalatok esetében, amelyeknek a külföldi illetőségű társaságokban fennálló részesedése megfelel ennek a kritériumnak, az Egyesült Királyság jogszabályainak az EK 43. cikkel való összeegyeztethetőségét kell vizsgálni. A felperes társaság körülményeinek elemzését követően e kritérium alkalmazása adott ügyben a nemzeti bíróságok feladata.

31. A jelen előzetes döntéshozatali eljárás felperesei esetében az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból világosan kitűnik, hogy mindannyian az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező olyan társaságok (valamennyien a BAT csoport tagjai), amelyek teljes mértékben tulajdonosai a külföldi illetőségű leányvállalatoknak. Ennek következtében a „próbapert" az EK 43. cikk alapján kell vizsgálni. Ahogyan azt a Test Claimants in Class IV of the ACTGroup Litigation ügyben előterjesztett indítványomban is kiemeltem, annak ellenére, hogy a letelepedés szabadságának az említett, az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságok általi gyakorlása elkerülhetetlenül a tőkének az Egyesült Királyságból való kivonásával jár annyiban, amennyiben a leányvállalat megalapításához szükséges, ez pusztán közvetett következménye a letelepedés szabadsága gyakorlásának. Ennélfogva elsődlegesen az EK 43. cikk alkalmazandó az ilyen társaságokra. [32]

32. Az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező olyan társaságok esetében, amelyek külföldi illetőségű társaságban olyan részesedéssel rendelkeznek, amely nem biztosít számukra „irányító" befolyást az utóbbi tevékenységére, illetve nem teszi lehetővé számukra e társaság tevékenységének meghatározását, az Egyesült Királyság jogszabályainak az EK 56. cikkel való összeegyeztethetőségét kell vizsgálni. E tekintetben megjegyzem, hogy az Egyesült Királyság szóban forgó jogszabályai a „tőke mozgására" vonatkoznak [33].

31 – A C-251/98. sz. Baars-ügyben 2000. április 13-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-2787. o.) 22. pontja. Bár ez az ügy valamely tagállam állampolgárának részvényeire vonatkozott, nem pedig valamely 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".

32 – Lásd Alber főtanácsnok megállapítását a Baars-ügyben, amely szerint „ha a letelepedés jogát közvetlenül úgy korlátozzák, hogy a letelepedés felmerülő akadálya közvetve csökkenti a tőke áramlását a tagállamok között, csak a letelepedés jogára vonatkozó szabályokat kell alkalmazni." A fenti 31. lábjegyzetben hivatkozott Baars-ügyben előterjesztett főtanácsnoki indítvány 22. pontja.

33 – Bár a Szerződés nem tartalmazza e fogalom meghatározását, a Bíróság megállapította, hogy amíg az osztalékban való részesülés önmagában nem jelent tőkemozgást, feltételezi a részvételt új vagy létező vállalkozásokban, ami tőkemozgást foglal magában: a C-35/98. sz. Verkooijen-ügyben 2000. június 6-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-4071. o.). Lásd még a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítéletet (EBHT 2004., I-7477. o.), ahol a kérdést kifejezetten nem tárgyalták.

33. Ennek megfelelően, mivel a jelen ügy csoportos kereset, amelynek esetében a Bíróság nem kapott tájékoztatást az egyes felperesek egyedi körülményeiről, illetve a részesedés jellegéről, főszabály szerint vizsgálni kell az Egyesült Királyság jogszabályainak mind az EK 43., mind az EK 56. cikkel való összeegyeztethetőségét.

34. Ehhez hozzá kívánom tenni, hogy bár az elemzés alapelvei a tekintetben, hogy történte jogsértés, azonosak mindkét cikk esetében, az EK 56. cikk földrajzi és időbeli hatálya eltér az EK 43. cikkétől: az EK 43. cikk csak a letelepedés tagállamok közötti szabadságának korlátozásaira vonatkozik, és a Római Szerződés részeként lépett hatályba, míg az EK 56. cikk megtiltja a tőke tagállamok és harmadik országok közötti szabad mozgásának korlátozásait is, és 1994. január 1-én lépett hatályba (bár a tőke szabad mozgásának elvét már a 88/361 irányelv is bevezette) [34]. Emellett az EK 56. cikk a harmadik államok vonatkozásában a „standstill" klauzula – EK 57. cikk (1) bekezdése – hatálya alá tartozik.

35. Ezért az összeegyeztethetőség értékelésének alapvető elvei kapcsán kifejezetten csak az EK 43. cikket fogom vizsgálni, mivel ugyanazok az elvek alkalmazandók az EK 56. cikk alapján történő vizsgálatra. Külön tárgyalom majd az EK 56. cikk speciális, annak földrajzi és időbeli hatályához kapcsolódó sajátosságait (ezek az ötödik kérdésben merültek fel).

B – *Az első kérdésről*

36. A nemzeti bíróság első kérdésében azt kívánja megtudni, hogy ellentétes-e az EK 43. cikkel és az EK 56. cikkel valamely tagállam olyan intézkedéseinek hatályban tartása és alkalmazása, amelyek mentesítik a társasági adó alól a belföldi illetőségű társaság által a szintén belföldi illetőségű társaságoktól kapott osztalékot, míg társaságiadó-kötelezettséget írnak elő a belföldi illetőségű társaság által másik tagállami illetőségű társaságoktól kapott osztalékra (mentesítést alkalmazva a kettős adóztatás alól az osztalékot terhelő minden forrásadóra, és bizonyos körülmények között a külföldi illetőségű társaságok által nyereségük után az illetőségük szerinti országban fizetett adóra).

37. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, azok azonban a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek

34 – 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.).

gyakorolni e hatáskörüket [35]. Ez magában foglalja az EK 43. cikknek való megfelelést is, amely kimondja a képviseletek, fióktelepek vagy leányvállalatok egy tagállam valamely tagállamban letelepedett állampolgára által történő alapítására vonatkozó korlátozások tilalmát.

38. Ahogy azt a Test Claimants in the ACT Group Litigation ügyben előterjesztett indítványomban is kiemeltem [36], az EK 43. cikket abban az esetben sértik meg, ha az adott tagállam által az adói 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. Más szóval, az EK 43. cikk a letelepedés szabadságának azon korlátozásait tiltja, amelyek túlmutatnak azokon a korlátozásokon, amelyek elkerülhetetlenül következnek abból a tényből, hogy az adórendszerek nemzetiek, feltéve, hogy ezek a korlátozások indokoltak és arányosak [37].

39. Ennek alapján tehát ahhoz, hogy az EK 43. cikk hatálya alá tartozzon, a kedvezőtlen adójogi bánásmódnak valamely jog-

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

36 – Lásd a 2. lábjegyzetet.

37 – Az ezzel kapcsolatos bővebb érvelés kapcsán lásd fenti 2. lábjegyzetben hivatkozott, a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation- ügyben előterjesztett indítványom 31–54. pontját.

hatóság szabályaiból eredő közvetlen vagy rejtett hátrányos megkülönböztetésen kell alapulnia, és nem pusztán a két vagy több tagállam adórendszere között megosztott adóztatási joghatóságon és annak eltérésein, vagy a nemzeti adóigazgatások párhuzamos létezésén [38].

40. Az olyan tagállam kapcsán, amely (székhely szerinti államaként) globális adóztatási joghatóságot gyakorol (worldwide [home State] tax jurisdiction), ahogyan azt a Test Claimants in the ACT Group Litigation ügyben előterjesztett indítványomban is kiemeltem, ez az elv lényegében azt jelenti, hogy az ilyen tagállamnak a hazai illetőségűek külföldről származó jövedelemét azzal összhangban kell kezelnie, ahogyan megosztotta adóalapját. Amennyiben adóalapját úgy osztotta meg, hogy az magában foglalja ezt a külföldről származó jövedelmet – vagyis adóköteles jövedelemnek tekinti – nem alkalmazhat hátrányos megkülönböztetést a külföldről származó és a belföldi jövedelem között [39]. Jogszabályai különösen nem kezelhetik hátrányosan a külföldről származó jövedelmet a belföldről származó jövedelmekhez képest.

41. A jelen kérdés lényegében arra irányul, hogy összeegyeztethető-e az EK 43. cikkel, ha a székhely szerinti államaként adóztatási joghatóságot gyakorló tagállam mentesíti az

38 – Uo. 55. pont.

39 – Uo. 58. pont.

osztalékokat a gazdasági kettős adóztatás alól oly módon, hogy a mentesítés módszerét alkalmazza a belföldről származó jövedelemre, és olyan adójóváírási módszert alkalmaz a külföldről származó jövedelemre, amely

(1) az olyan Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság esetében, amely a szavazati jogok kevesebb, mint 10%-ával rendelkezik az osztalékot fizető társaságban (a továbbiakban: portfolió-részesedés), csak a forrásállam által az osztalékokra kivetett forrásadóra biztosít adójóváírást, és

(2) az olyan Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság esetében, amely közvetlenül vagy közvetve rendelkezik az osztalékot fizető társaságban a szavazati jogok legalább 10%-ával, vagy a leányvállalata az ilyen szavazati jogokkal rendelkező társaságnak (a továbbiakban: nem portfolió-részesedés), adójóváírást biztosít az azon nyereséget terhelő külföldi társasági adóra, amelyből az osztalékot fizették.

42. A külföldi nem portfolió-befektetésekkel kapcsolatban, ahogy azt az Egyesült Királyság és a Bizottság is megállapította, az Egyesült Királyság jogszabályai elérték az osztalékok gazdasági kettős adóztatása kiküszöbölésének célját, mind a belföldről származó jövedelem, mind a külföldről származó osztalékjövedelem tekintetében. Ezt ugyanakkor különböző eszközökkel érték el: a belföldről származó jövedelmek esetében a részvényeseknek jutó osztalékjövedelem mentesítésével a társasági adó alól, míg a külföldről származó jövedelem tekintetében az osztalék alapját képező nyereségre fizetett külföldi társasági adó jóváírásával.

43. Főszabály szerint teljes mértékben a tagállamokon múlik annak megválasztása, hogy enyhítik-e az osztalékok gazdasági kettős adóztatását, és azt hogyan teszik: alkalmazhatják a klasszikus (mentesítés nélküli gazdasági kettős adóztatási) rendszert, a felosztó, a mentesítő és a beszámító rendszert is (utóbbiaknál létezik a gazdasági kettős adóztatás alóli teljes vagy részleges mentesítés). Amennyiben azonosan alkalmazzák a külföldről és belföldről származó jövedelmekre, ezen rendszerek mindegyike tökéletesen megfelel az EK 43. cikknek [40].

44. Ennek megfelelően például teljesen elképzelhető a gazdasági kettős adóztatás alóli mentesítés adójóváírásra alapozott rendszerének oly módon való alkalmazása,

40 – Példaként lásd még a fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikkét, amely kimondja, hogy a felosztott nyereségben részesülő anyavállalat tagállama vagy mentességet, vagy az osztalék adóztatásának jóváírásos módszerét alkalmazhatja.

hogy az összhangban áll az EK 43. cikkel. Erre példa a Bíróság megoldása a Manninen-ügyben hozott ítéletben [41], amely egy olyan finn szabályozásra vonatkozott, amelynek révén Finnország teljes beszámítást alkalmazott a finn részvényesek számára az osztalékként kiosztott nyereségre kivetett finn társasági adó tekintetében, de nem alkalmazott adójóváírást az osztalékként kiosztott, külföldről származó nyereségekre kivetett külföldi társasági adóra. Megállapítva, hogy az EK 56. cikk arra kötelezte Finnországot, hogy kiterjessze ezt az adójóváírást az osztalékként kifizetett, másik tagállamból (Svédországból) származó nyereségre kivetett társasági adó elszámolására, a Bíróság kiemelte, hogy a finn rendszer szerint amennyiben a finn adóalany valamely svéd társaságba tőkét fektet be, nincs mód arra, hogy a befektetéssel érintett társaság által kifizetett nyereség elkerülje a kettős adóztatást. [42]. Ezzel szemben a Svédországból származó osztalékok részére biztosított adójóváírás megszüntette volna az osztalékok kettős adóztatását, hasonlóan a belföldről származó nyereségekhez [43].

45. Az természetesen igaz, hogy az adójóváírás alapú rendszer egyesült királyságbeli alkalmazása a külföldről származó osztalékok gazdasági kettős adóztatásának enyhítése érdekében – amennyiben az osztalék alapjául szolgáló társasági nyereségére kivetett külföldi társaságiadó-kulcs magasabb, mint az Egyesült Királyságban alkalmazott társasági-adó-kulcs – magasabb adóterhet jelent ezen osztalékok tekintetében, mint az Egyesült Királyságból származó osztalékok adóterhe (mivel az Egyesült Királyság csak az Egyesült Királyságban alkalmazott társasági adó mértékéig biztosít adójóváírást, nem pedig a külföldön fizetett társasági adó teljes összegére). Bár bizonyos értelemben ezt úgy tekinthetjük, mint a külföldi leányvállalatokba való beruházásnak az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalatokba történő beruházáshoz képest fennálló „korlátozását", ez jó példa az olyan korlátozásra, amely kizárólag a nemzeti adórendszerek egyenlőtlenségeiből ered, és amelyre nem vonatkozik az EK 43. cikk [44]. Hasonlóképpen, ha a külföldről származó, osztalékban részesülő adófizetők az adójóváírás alapú rendszerben kiegészítő alaki követelmények teljesítésére lehetnek kötelesek annak érdekében, hogy igazolják a külföldi társasági adó összegét az adójóváírásra való jogosultság megszerzése céljából, ez véleményem szerint olyan „kvázi-korlátozásnak" tekintendő, amely azon tény elkerülhetetlen következménye, hogy az adóigazgatás jelenleg nemzeti szintű [45].

46. Összefoglalva tehát: főszabály szerint nem sérti az EK 43. cikket a gazdasági kettős adóztatás enyhítésére irányuló adójóváírási rendszer alkalmazása.

41 – Lásd a fenti 33. lábjegyzetet.

42 – A fenti 33. lábjegyzetben hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 36. pontja.

43 – A fenti 33. lábjegyzetben hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 48. pontja.

44 – Lásd a fenti 2. lábjegyzetben hivatkozott, a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben előterjesztett indítványom 43. és azt követő pontjait.

45 – Uo., lásd még Kokott főtanácsnoknak a fenti 33. lábjegyzetben hivatkozott Manninen-ügyben előterjesztett indítványa 74. pontját.

47. Ez a kérdés ugyanakkor arra vonatkozik, hogy az EK 43. cikk lehetővé teszi-e a tagállam számára, hogy a belföldről származó osztalékokra a mentesítés módszerét, a külföldről származó osztalékokra pedig az adójóváírás módszerét alkalmazza. A kérdésre adandó válasz attól függ, hogy ez a különbségtétel olyan hatással jár-e, hogy az Egyesült Királyság hátrányosabban kezeli a külföldről származó osztalékokat, mint a belföldről származó osztalékokat.

48. Ezzel kapcsolatban az Egyesült Királyság és a Bizottság úgy érvel, hogy belföldi viszonylatban a gazdasági kettős adóztatás enyhítését célzó adómentesség és az adójóváírás hatása pontosan ugyanaz. A belföldről származó jövedelmet érintő adójóváírási rendszer elfogadása ugyanakkor felesleges adminisztrációs költségnövekedéssel járna, míg az ugyanolyan eredményre vezető mentesítő rendszer egyszerűbb és kevésbé költséges. Ugyanígy, a belföldről származó osztalékokra vonatkozó rendszer (mentesítés) és a külföldről származó osztalékokra vonatkozó rendszer (jóváírás) ugyanazzal a hatással jár: mindkét esetben enyhül a gazdasági kettős adóztatás.

49. A próbaper felperesei vitatják ezt a következtetést. Érvelésük szerint különbség van a mentesítés és a jóváírás módszere között azokban az esetekben, ha az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező, osztalékot fizető leányvállalat, az egyesült királyságbeli sajátos adómentességek és adókedvezmények alapján (pl. befektetés kutatásba és fejlesztésbe) ténylegesen kisebb nettó adókulcs szerint fizet társasági adót, mint az Egyesült Királyságban fennálló általános adókulcs. A mentesítés rendszerében ez „átszáll" az osztalékban részesülő anyavállalatra, vagyis a felosztott osztalék végül alacsonyabb kulcs szerint adózik, mint az egyesült királyságbeli általános adókulcs. A belföldi viszonylatban alkalmazott jóváírási rendszerben ugyanakkor, amennyiben a mentességek és kedvezmények alapján a nyereséget eredetileg alacsonyabb tényleges társasági adókulcs terhelte, ezt minden esetben „felhúzták" az anyavállalatnak fizetett osztalékra vonatkozó egyesült királyságbeli általános adókulcs szintjére [46]. Hasonlóképpen a külföldről származó osztalékok esetében a jóváírás módszerének hatása az, hogy az Egyesült Királyság minden esetben felhúzza a ténylegesen külföldön fizetett társasági adót az Egyesült Királyságban alkalmazott általános adókulcs szintjére, anélkül, hogy figyelembe venné a leányvállalat szintjén nyújtott társaságiadó-kedvezményeket.

50. Ebből következően úgy tűnhet, hogy a jóváírás módszerének a külföldről származó osztalékok kettős adóztatása enyhítésére irányuló, egyesült királyságbeli alkalmazása bizonyos esetekben hátrányosabb hatásokkal járt, mint a belföldről származó osztalékokra alkalmazott tiszta mentesítő rendszer. Míg a mentesítés rendszerében a társasági adómentességek és kedvezmények átszállhatnak az osztalékban részesülő anyavállalatra, az adó-

46 – Lásd értelemszerűen, ahogyan a finn beszámításon alapuló adójóváírási rendszer belföldi viszonylatban működött, felhúzva a felosztott nyereségek után fizetendő tényleges adót 29%-ra, a finn társasági adókulcs általános szintjére (a különbséget az osztalékfizető társaságnak számították fel). A fenti 33. lábjegyzetben hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 11. pontja.

jóváírás rendszerében ezen előnyök nem szállhatnak át, mivel az osztalékokat terhelő adót felhúzzák az Egyesült Királyságban alkalmazott általános adókulcs szintjére. Ilyen esetekben ennek hatását úgy lehet tekinteni, mintha az Egyesült Királyság a külföldről származó osztalékokra alkalmazotthoz képest eltérő (alacsonyabb) adókulcsot alkalmazott volna a belföldről származó osztalékokra.

51. További kérdés, hogy az ilyen hátrányos megkülönböztetést alkalmazó bánásmód igazolható-e. Ezzel kapcsolatban az Egyesült Királyság észrevételeiben úgy érvelt, hogy bármilyen korlátozás igazolható az adórendszer koherenciájának megőrzésével. A Manninen-ügyben hozott ítéleten alapuló érvelése szerint az Egyesült Királyság rendszere mind a belföldről, mind a külföldről származó osztalékok esetében enyhíti a gazdasági kettős adóztatást. A határokon átnyúló helyzetekben a koherencia fennmarad, mivel az osztalékban részesülő anyavállalat adójóváírást élvez a teljes, az osztalék alapjául szolgáló nyereséget terhelő külföldi adó vonatkozásában. Bár az Egyesült Királyság érvei azt mutatják, hogy – mint fent megállapítottam – az adójóváírás módszerének alkalmazása elvben teljes mértékben megfelelhet az EK 43. cikknek, azonban nem igazolhatja az esetlegesen eltérő, fent leírt bánásmódot a belföldről és külföldről származó jövedelmeknél, az adókedvezményeknek az osztalékban részesülő anyavállalatra történő átszállása lehetősége vonatkozásában.

52. Olyan mechanizmus hiányában tehát, amely ugyanolyan módon biztosítja az ilyen adókedvezmények figyelembevételét a külföldről származó osztalékoknál, mint a belföldről származó osztalékoknál – az ilyenek létét a jelen ügyben nem vitatták –, véleményem szerint a nem portfolió osztalékokra vonatkozó egyesült királyságbeli adószabályozás sérti az EK 43. cikket.

53. A külföldi portfolió-részesedések tekintetében, amelyek esetében az adójóváírás csak a külföldi osztalékokra kivetett külföldi forrásadónál érvényesült, az Egyesült Királyságban alkalmazott szabályozás nyilvánvalóan hátrányosan megkülönböztetőnek tűnik. Az Egyesült Királyságban alkalmazott társasági adó nem terheli az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságok másik Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságokban fennálló portfolió-részesedése alapján kapott osztalékokat, viszont terheli azokat, ha az ilyen részesedés valamely másik tagállamban illetőséggel rendelkező társaságban áll fenn. Ilyen esetben az adójóváírás csak a külföldi forrásadó vonatkozásában érvényesül, a külföldi társasági adó vonatkozásában nem. Másként fogalmazva, az Egyesült Királyság joghatóságának gyakorlása során úgy döntött, hogy teljes mértékben mentesíti az Egyesült Királyság-

ban illetőséggel rendelkező társaságban fennálló portfolió-részesedésből származó osztalékokat a gazdasági kettős adóztatás alól anélkül, hogy hasonlóképpen járna el a külföldi portfolió-részesedésből származó osztalékok esetében. Ez nyilvánvalóan hátrányosabb bánásmódot jelent az adóztatási joghatósága alá tartozó külföldről származó jövedelemre nézve, mint az annak megfelelő belföldről származó jövedelemre nézve.

54. Írásbeli és szóbeli előterjesztéseiben az Egyesült Királyság megpróbálta igazolni ezt azon az alapon, hogy aránytalanul költséges és bonyolult lenne a külföldi forrásadók esetében az adójóváírás nyújtásának ügyintézése és ellenőrzése a kisebb részvényesek vonatkozásában, és e bonyolultság késedelmet, illetve jogbizonytalanságot eredményezne az adófizetők számára.

55. Számomra nem meggyőző ez az érvelés. Igaz, hogy az adójóváírásnak a külföldi portfolió-részesedésekből származó osztalékok esetében való lehetővé tétele rendkívüli adminisztratív terhet jelentene az Egyesült Királyság hatóságai számára, azonban ez a teher véleményem szerint nem aránytalan ahhoz az előnyhöz képest, amit az adott, Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező részvényesek élveznének a gazdasági kettős adóztatás alóli mentesítés esetén. E tekintetben utalnék a Manninen-ügyben hozott ítéletre, amelyben a Bíróság azzal, hogy kimondta, az EK 56. cikk arra kötelezi Finnországot, hogy terjessze ki beszámításos adójóváírását a Svédországból származó osztalékokat terhelő társasági adóra, elutasította azt az érvelést, amely azon alapult, hogy az adóalanyok, illetve az adóigazgatás számára esetleg nehézséget okozna a társaság által másik tagállamban megfizetett társasági adóval kapcsolatos szükséges információk beszerzése [47]. Bár, ahogy a Bíróság megállapította, a Finnországban illetőséggel rendelkező, valamely másik tagállamban letelepedett társaságtól osztalékban részesülő részvényes számára nyújtott adójóváírás kiszámításánál figyelembe kell venni a társaság által ténylegesen megfizetett adót, valamint az ilyen adó az adóalap kiszámításának általános szabályain és az adott tagállamban érvényesülő társasági adókulcson alapul, „a ténylegesen megfizetett adó meghatározásánál felmerülő nehézségek semmi esetre sem igazolhatnak olyan, a tőke szabad mozgását gátló akadályt, mint amely az alapeljárásban szóban forgó szabályozásból következik" [48] Pontosan ugyanezeket a megfontolásokat kell alkalmazni a jelen ügyben is. Megjegyzem, az ilyen osztalékjövedelemnek az Egyesült Királyságban alkalmazott társasági adó alóli mentesítésére vonatkozó lehetőség (ahogy az az Egyesült Királyságból származó, portfolió-részesesdésből eredő jövedelmek esetében történik) mindenképpen lehetséges az Egyesült Királyság számára, amennyiben el kívánja kerülni az ügyviteli többletterheket.

56. A fenti okokból az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy ellentétes az EK 43.,

47 – Ezen érvek kapcsán lásd még Kokott főtanácsnoknak a fenti 33. lábjegyzetben hivatkozott Manninen-ügyben előterjesztett indítványa 77. pontját.

48 – A fenti 33. lábjegyzetben hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 54. pontja.

illetve az EK 56. cikkel, ha valamely tagállam olyan, a jelen ügyben szereplőhöz hasonló intézkedéseket alkalmaz és tart hatályban, amelyek az érintett tagállamban illetőséggel rendelkező társaság által másik belföldi illetőségű társaságoktól kapott osztalékot mentesítik a társasági adó alól, míg a valamely másik tagállamban illetőséggel rendelkező társaságok által a belföldi illetőségű társaságoknak fizetett osztalékra (az osztalék után fizetendő forrásadóra, illetve – bizonyos körülmények között – a külföldi illetőségű társaságok által az illetőségük szerinti tagállamban a nyereségük után megfizetett adóra a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény szerinti kedvezményt alkalmazva) társasági adókötelezettséget írnak elő.

társaság ACT-fizetési kötelezettség nélkül fizessen a részvényeseinek osztalékot, amennyiben az külföldi illetőségű társaságoktól kapott osztalékot.

58. Harmadik kérdésében a nemzeti bíróság azt kívánja megtudni, hogy ellentétes-e a közösségi jogi rendelkezésekkel, ha valamely tagállam olyan intézkedéseket alkalmaz és tart hatályban, amelyek alapján az ACT kötelezettség összege beszámítható az osztalékot fizető társaság, illetve a cégcsoport másik belföldi illetőségű társaságai által e nyereség után fizetendő társasági adóba:

C – *A második és harmadik kérdésről*

57. Második kérdésével a nemzeti bíróság azt szeretné megtudni, hogy ha valamely tagállam adózási rendszere bizonyos körülmények között a belföldi illetőségű társaság által a részvényesei számára fizetett osztalék vonatkozásában ACT-t ír elő, és a belföldi illetőségű részvényesek számára ezen osztalék tekintetében adójóváírást biztosít, ellentétes-e az EK 43. cikkel, az EK 56. cikkel, vagy a 90/435 tanácsi irányelv 4. cikkének (1) bekezdésével vagy 6. cikkével, ha a tagállam olyan intézkedéseket alkalmaz és tart hatályban, amelyek úgy rendelkeznek, hogy a belföldi illetőségű társaság ACT-fizetési kötelezettség nélkül fizethet osztalékot a részvényeseinek, amennyiben e társaság (közvetlenül vagy e tagállamban illetőséggel rendelkező másik társaságokon keresztül közvetve) belföldi illetőségű társaságoktól kapott osztalékot, ugyanakkor nem teszik lehetővé, hogy valamely belföldi illetőségű

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

(2) amely előírja, hogy a belföldi illetőségű társaság által a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények alapján élvezett könnyítések csökkentik a társasági adókötelezettséget, amelybe az ACT-kötelezettség beszámítható.

59. A második kérdés tehát a szóban forgó, az Egyesült Királyságban alkalmazott módszer következő sajátosságaira utal:

(1) az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező, belföldi társaságoktól osztalékban részesülő részvényesek, akik megfizették az ezen osztalékok felosztására kivetett ACT-t, az osztalékfizető társaság által megfizetett ACT-vel egyenlő adójóváírásban részesültek, vagyis az ACT-t a cégcsoportok Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező tagjain keresztül kifizetett osztalékokra csak egyszer kellett megfizetni; és

(2) az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező, külföldi társaságoktól osztalékot kapó részvényesek nem részesültek ilyen adójóváírásban, ennek következtében a felosztott nyereség teljes összege után voltak kötelesek ACT-t fizetni. A harmadik kérdés arra a sajátosságra vonatkozik, hogy az osztalékjövedelmekre megfizetett külföldi társasági adót az ACT-be nem lehet beszámítani, csak az Egyesült Királyságban fizetendő MCT-be. Mivel azonban a megfizetett ACT-t csak az Egyesült Királyságban fizetendő MCT-be lehetett beszámítani, így ez azt jelentette, hogy azok a társaságok, amelyeknek jelentős külföldről származó jövedelmük volt, nem részesültek kedvezményekben az ACT tekintetében (a megfizetett ACT, amelyet nem lehetett beszámítani a társaság MCT-fizetési kötelezettségébe az adott üzleti évben, az úgynevezett „ACT-többlet".) Bár voltak lehetőségek az ACT-többlet mérséklésére (pl. átvitel az egyéb – korábbi vagy későbbi – időszakok MCT-jébe való beszámítás céljából, átruházás az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalatokra), nem minden társaság tudta kihasználni e rendelkezéseket.

60. Mivel a két kérdés olyan sajátosságokra vonatkozik, amelyek belföldi szempontból kiegészítő jellegűek az Egyesült Királyság rendszerében, ezért úgy vélem, hogy a rendszer teljes hatása leginkább együttes vizsgálatuk alapján értékelhető.

1. Az EK 43. (és az EK 56.) cikkel való összeegyeztethetőség

61. Ahogy fent megjegyeztem, az EK 43. cikk megtiltja az Egyesült Királyságnak – amennyiben adóalapját úgy osztotta meg, hogy az magában foglalja a külföldről származó jövedelmet –, hogy hátrányos megkülönböztetést alkalmazzon a külföldről származó és a belföldi jövedelmek között [49]. A Bíróság

49 – Lásd a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben előterjesztett indítványom 58. pontját.

állandó ítélkezési gyakorlata szerint a hátrányos megkülönböztetés eltérő szabályok alkalmazását jelenti összehasonlítható helyzetekre, illetve azonos szabályok alkalmazását különböző helyzetekre [50].

62. A kérdés az, hogy amennyiben az Egyesült Királyságban alkalmazott ACT-t a leányvállalatok fizették meg a felosztott nyereség után, a belföldi részvényesek pedig adójóváírásban részesültek, illetve annak előírásával, hogy az ACT-t csak az Egyesült Királyságban fizetendő MCT-be lehet beszámítani, az Egyesült Királyság összehasonlítható helyzetben lévő társaságokat eltérő bánásmódban részesít-e.

63. A bánásmódbeli eltérésre vonatkozó állítás szerint különbség van azon Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező részvényesek között, amelyek olyan osztalékban részesülnek, amelyre az ACT-t megfizették (társaságiadó-jóváírásra való jogosultság a nyereségre már megfizetett ACT után, lehetőség a megfizetett ACT-nek az MCT fizetési kötelezettségbe való beszámítására) és azon részvényesek között, amelyek olyan osztalékban részesülnek, amelyre csak a külföldi társasági adót fizették meg (a társaságiadó-jóváírásra való jogosultság hiánya, mivel a nyereség után nem fizetettek ACT-t, a megfizetett ACT beszámítására vonatkozó lehetőség hiánya a külföldi társaságiadó-fizetési kötelezettségbe). Az első megvizsgálandó szempont tehát az, hogy ez a két társasági kör összehasonlítható helyzetben van-e.

64. Az Egyesült Királyság álláspontja szerint nincsenek. Ami a társaságiadó-jóváírást illeti, az Egyesült Királyság megjegyzi, hogy ezt csak az olyan felosztott nyereségre nyújtják, amelyre az ACT-t megfizették, olyanra viszont nem, amelyre nem fizettek ACT-t. Az olyan nyereségben részesülő társaságok, amelyre az ACT-t megfizették és azok a társaságok, amelyek olyan nyereségben részesülnek, amelyre az ACT-t nem fizették meg, nincsenek összehasonlítható helyzetben. Igaz, hogy mivel a külföldi illetőségű társaságok felosztott nyereségük után nem fizetnek ACT-t, az általuk kifizetett osztalékok nem jogosítanak a társaságiadó-jóváírásra. Ugyanakkor önmagában az egyesült királyságbeli „honosság" nem feltétele annak, hogy az osztalékot fizető társaság adójóváírásban részesüljön: az egyetlen feltétel az, hogy az ACT-t előleg formájában megfizették a felosztott nyereségre. Emellett azzal a szabállyal kapcsolatban, hogy ACT-t csak az Egyesült Királyságban fizetendő MCT-be lehet beszámítani, az Egyesült Királyság úgy érvel, hogy ez nem jelent hátrányos megkülönböztetést a külföldről származó nyereségben részesülő társaságok számára: az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező részvényesek minden esetben pontosan ugyanúgy számíthatják be az ACT-t az MCT-be.

65. Ennek az érvelésnek a megcáfolásához figyelembe kell venni a külföldi illetőségű társaságok nyeresége után fizetett külföldi

50 – Lásd például a C-311/97. sz., Royal Bank of Scotland ügyben 1999. április 29-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-2651. o.) 26. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

társasági adó, a belföldről származó nyereség után fizetendő egyesült királyságbeli általános társasági adó („MCT") és az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságok felosztott nyeresége után fizetett ACT között fennálló viszonyt.

66. Ezzel kapcsolatban érdemes felidézni a Bíróság Metallgesellschaft-ügyben hozott ítéletét [51], amely az Egyesült Királyság azon szabályozási rendszerének közösségi joggal való összeegyeztethetőségét vizsgálta, amelynek alapján az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságoknak lehetősége volt arra, hogy anélkül fizessenek osztalékot anyavállalataiknak, hogy ACT-t kellett volna fizetniük, amennyiben anyavállalataik az Egyesült Királyságban rendelkeztek illetőséggel, de nem volt erre lehetőségük, ha anyavállalataik valamely másik tagállamban rendelkeztek illetőséggel („csoportos mentesítés" rendszere). Annak bizonyítása érdekében, hogy az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező anyavállalattal rendelkező társaságoknak az ezen kedvezményből való kizárása igazolható, az Egyesült Királyság többek között úgy érvelt, hogy a belföldi illetőséggel rendelkező anyavállalatok belföldi illetőséggel rendelkező leányvállalatai nincsenek összehasonlítható helyzetben a külföldi illetőségű anyavállalatok belföldi illetőséggel rendelkező leányvállalataival. Különösen azért, mert az előbbi esetben az ACT megfizetését a csoportos mentesség magadása révén csak elhalasztották (vagyis a belföldi illetőséggel rendelkező anyavállalatnak magának kellett megfizetnie az ACT-t a felosztott nyereség kifizetésekor), míg az utóbbi esetben a csoportos mentesség megadása azt jelentette, hogy egyáltalán nem kellett megfizetni az ACT-t [52].

67. Ezen érvelés elvetése során a Bíróság megállapította:

„Először, mivel az ACT semmiképpen nem osztalékadó, hanem társaságiadó- előleg, helytelen azt feltételezni, hogy amennyiben lehetővé teszik a külföldi illetőségű anyavállalatok Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalatainak, hogy a csoportos jövedelem utáni adózást válasszák, ez lehetővé tenné a leányvállalat számára, hogy egyáltalán ne fizessen adót az Egyesült Királyságban az osztalék formájában felosztott nyereség után.

A csoportos jövedelem utáni adózás esetén a belföldi illetőségű társaságnak azon időpontban kell megfizetnie a társasági adónak azt a részét, amelyet e rendszerben előleg formájában nem kell megfizetnie az anyavállalata részére történő osztalékfizetéskor, amikor az MCT-kötelezettsége esedékessé válik. Nem szabad elfelejteni, hogy a valamely másik tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalat belföldi illetőséggel rendelkező leányvállalata ugyanolyan módon köteles MCT-t fizetni nyeresége után az Egyesült Királyságban, mint a belföldi illetőséggel rendelkező anyavállalat belföldi illetőséggel rendelkező leányvállalata.

[...]

51 – Lásd a 12. lábjegyzetet.

52 – A fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott Metallgesellschaft-ügyben hozott ítélet 46-48. pontja.

Másodszor az a tény, hogy a külföldi illetőségű anyavállalatot, szemben a belföldi illetőséggel rendelkező anyavállalattal, osztalékfizetésekor nem terheli ACT-kötelezettség, nem igazolhatja azt, hogy megtagadják a külföldi illetőségű anyavállalat belföldi illetőséggel rendelkező leányvállalatától az ACT megfizetése alóli mentességet, amikor osztalékot fizet az anyavállalat számára

Az a tény, hogy a külföldi illetőségű anyavállalat nem alanya az ACT-nek, annak a következménye, hogy nem az Egyesült Királyságban, hanem az illetősége szerinti államban társaságiadó-köteles. Logikus, hogy nem lehet az azon adóra vonatkozó előleg fizetésére kötelezni valamely társaságot, amelynek soha nem lesz alanya." [53]

68. E megállapításokból, amelyekkel magam is egyetértek, nyilvánvaló, hogy az ACT-t a jelen ügy szempontjából az Egyesült Királyságban fizetendő társaságiadó-előlegnek kell tekinteni. Igaz, hogy – amint arra az Egyesült Királyság is rámutatott – az ACT bizonyos sajátosságai eltérnek az „általános" társasági adó sajátosságaitól. Különösen az, hogy az ACT-t akkor és abban az esetben kell megfizetni, ha a társaság osztalékot fizet, mértéke az osztalék mértékétől függ, és nincs lehetőség olyan mentességekre, mint az MCT esetében. E különbségek azonban véleményem szerint logikusan következnek abból a tényből, hogy az ACT-t jellegénél fogva, illetve nevéből is kitűnően az Egyesült Királyságban fizetendő „általános" társasági adó (MCT) előtt vetik ki. Ennélfogva az Egyesült Királyság rendszerében a kifizetett osztalék után fizetett ACT utóbb beszámítható a társaság adott üzleti év szerinti nyereségét terhelő MCT-be, bár csak egy bizonyos mértékig.

69. Ennek eredményeként azok az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező részvényesek, amelyek olyan osztalékot kapnak, amely után az ACT-t már megfizették és azok, amelyek olyan osztalékot kapnak, amely után a külföldi társasági adót fizették meg, elvileg összehasonlítható helyzetben vannak. Ez abból a tényből következik, hogy az (anyavállalat felé) osztalékot kifizető, Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságok főszabály szerint kötelesek megfizetni az Egyesült Királyságban kivetett társasági adót – ideértve, a megfelelő osztalékteljesítés esetében, az ACT-t is –, míg a külföldi illetőségű osztalékfizető társaságok a letelepedésük helye szerinti államban kötelesek társasági adót fizetni.

70. A következő kérdés az, hogy az Egyesült Királyság szóban forgó szabályozása olyan hatással bír-e, hogy annak alapján a külföldi illetőségű társaságok felosztott nyereségéből részesülő részvényesek hátrányosabb bánásmódban részesülnek, mint azok a részvényesek, amelyek az Egyesült Királyságban

53 – A fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott Metallgesellschaft-ügyben hozott ítélet 52., 53., 55 és 56. pontja.

illetőséggel rendelkező társaságok felosztott nyereségéből részesülnek.

71. Míg az előbbieknek ACT-t kell fizetniük a kapott nyereség ismételt felosztásakor, az utóbbiak főszabály szerint (az adójóváírás révén) mentesek az ACT megfizetésének kötelezettsége alól olyan mértékben, ahogyan az ACT-t az anyavállalat részére történő osztalékteljesítéskor megfizették. Emellett az ACT minden esetben beszámíthat az Egyesült Királyságban fizetendő MCT-be, nem számítható viszont be a felosztott nyereség után fizetendő külföldi társasági adóba.

72. Véleményem szerint ez nyilvánvalóan megalapozza a külföldről származó osztalékok hátrányosabb bánásmódját.

73. Az Egyesült Királyságban alkalmazott rendszer célja és hatása a belföldi viszonyokban az volt, hogy biztosította a felosztott nyereségek gazdasági kettős adóztatása alóli teljes mentesülést a társaságok szintjén. A társasági adó jóváírása révén az ACT-t csak egyszer kellett megfizetni az „osztalékláncban". Emellett az adott üzleti évben fizetett ACT-t bizonyos mértékig be lehetett számítani az MCT-be. Az ebben az üzleti évben nem mentesíthető ACT-t (az úgynevezett ACT-„többletet") más módszerekkel lehetett mentesíteni, például átvitellel, az egyéb, korábbi vagy későbbi időszakok MCT-jébe való beszámítás céljából vagy az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalatokra való átruházással.

74. Ugyanakkor, ezzel szemben az Egyesült Királyság rendszere nem biztosít teljes mentesülést társasági szinten a külföldről származó jövedelmek gazdasági kettős adóztatása alól. Ez a következő tények együttes hatásának következményeként állhat elő:

(1) az ACT-t teljes mértékben a külföldről származó, ismételten felosztott nyereségre vetik ki (ahogyan az az előzetes döntéshozatalra utaló határozat második kérdésében szerepel); azonban

(2) az ACT nem számítható be a megfizetett külföldi társasági adóba (ahogy az az előzetes döntéshozatalra utaló határozat harmadik kérdésének (i) pontjában szerepel); és

(3) a már megfizetett külföldi társasági adó kettős adóztatás alóli könnyítése, amennyiben ilyet nyújtottak (vagyis a nem portfolió-részesedések esetében), csökkentette azt a társasági adót, amelylyel szemben az ACT-t be lehetett számítani az adóba (ahogyan az az előzetes döntéshozatalra utaló határozat harmadik kérdésének (ii) pontjában szerepel).

75. Annyiban tehát, amennyiben a külföldről származó osztalékokat nem mentesítették a gazdasági kettős adóztatás alól a belföldi osztalékokkal azonos módon, az Egyesült Királyság rendszere hátrányos megkülönböztetést tartalmaz, kivéve, ha az Egyesült Királyság be tudja bizonyítani, hogy a bánásmódbeli eltérés igazolható és arányos. A Bíróság megállapította, hogy amennyiben a belföldi illetőségűek osztalékának gazdasági kettős adóztatás alóli mentesítését választja, a székhely szerinti államnak ugyanolyan mentesülési lehetőséget kell biztosítania a külföldről származó osztalékjövedelmekre, mint a belföldi osztalékokra, és e célból figyelembe kell vennie a külföldön megfizetett társasági adót [54].

76. Megjegyzem, az a tény, hogy a gazdasági kettős adóztatás szabályok együtthatásának az eredménye, azzal jár, hogy az arra vonatkozó értékelésnek, hogy miként érhető el a külföldről származó osztalékoknak a gazdasági kettős adóztatás alóli teljes mentesítése, összetettnek kell lennie. Ez a probléma konkrétabban merül fel a lenti, hatodiktól kilencedikig terjedő kérdések kapcsán. Ahogyan ott kifejtem, a nemzeti bíróságnak kell értékelnie, hogyan orvosolható a hátrányos megkülönböztetés tilalmának az Egyesült Királyság általi megsértése a gyakorlatban, azzal, hogy a jogorvoslatnak megfelelőnek kell lennie, és hatékonyan helyre kell állítania az EK 43. és 56. cikkben garantált egyenlő bánásmódot.

77. Ugyanakkor szeretném hozzátenni, hogy amennyiben lehetséges azonos hatású teljes mentesítést biztosítani a gazdasági kettős adóztatás alól a külföldről és belföldről származó osztalékok esetében, úgy az Egyesült Királyság elvben jogosult előírni az Egyesült Királyságban fizetendő valamennyi „társasági adó" előlegként, a nyereség felosztásakor (vagyis például az ACT) történő megfizetését a külföldről származó nyereségek után. Ez megítélésem szerint abból a tényből következik, hogy az Egyesült Királyság szabadon választhatja meg azt a módot, ahogyan megszervezi saját adórendszerét, feltéve, hogy e rendszert a belföldről és külföldről származó jövedelmek közötti hátrányos megkülönböztetés nélkül alkalmazza. Ezért ahogy az Egyesült Királyság előírta az Egyesült Királyságban fizetendő „társasági adó" előlegként történő megfizetését a belföldről származó felosztott nyereségek után, elvben a gazdasági kettős adóztatás alóli teljes mentesítést alkalmazva ugyanúgy előírhatja ennek előlegként történő megfizetését a külföldről származó felosztott nyereségekre.

78. Ez az álláspont azt követően sem változott, hogy az Egyesült Királyság kifejtette,

54 – Lásd a fenti 2. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben előterjesztett indítványom 58. pontját és az ott hivatkozott ítéleteket (nevezetesen, a fenti 33. lábjegyzetben hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítéletet, a fenti 33. lábjegyzetben hivatkozott Verkooijen-ügyben hozott ítéletet és a C-315/02. sz. Lenz-ügyben 2004. július 15-én hozott ítéletet [EBHT 2004., I-7063. o.]).

elképzelhető, hogy a nem mentesített ACT-többlet belföldi körülmények között is felmerül, konkrétan akkor, ha az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező részvényes által megfizetett ACT meghaladja az adott részvényes Egyesült Királyságban előírt MCT-fizetési kötelezettségét (például egy Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság jelentős adómentességekben és kedvezményekben részesült az Egyesült Királyságban fizetendő MCT vonatkozásában). Ilyen helyzetben az Egyesült Királyság rendszere továbbra is fenntartja célját, vagyis a belföldi osztalékoknak a gazdasági kettős adóztatás alóli teljes mentesítését.

79. Nem tudom elfogadni az Egyesült Királyság Kormányának azon érvét sem, amely szerint a belföldről, illetve külföldről származó osztalékban részesülő részvényesekkel kapcsolatos bármilyen bánásmódbeli eltérés igazolható azon az alapon, hogy az az Egyesült Királyság adórendszere koherenciájának megőrzéséhez szükséges. Az Egyesült Királyság Kormánya azt állítja, hogy ez az igazolás azon alapul, hogy közvetlen kapcsolat áll fenn az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező részvényes számára nyújtott adókedvezmény (a felosztott nyereségre már megfizetett ACT jóváírásának előnye) és a beszámítható adófizetési kötelezettség (az osztalékfizető társaság ACT-fizetési kötelezettsége az osztalék után) között. Ahogyan említettem, a külföldi illetőségű osztalékfizető társaságok, bár nem kötelesek az egyesült királyságbeli ACT megfizetésére, kötelesek megfizetni a külföldi társasági adót az osztalék alapjául szolgáló nyereség után. Ahogy tehát a gazdasági kettős adóztatás alól mentesítik az Egyesült Királyságból származó felosztott nyereséget, ugyanúgy mentesíteni kell a külföldről származó felosztott nyereséget. Ennélfogva ezt az érvet el kell utasítani [55].

2. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelvvel való összeegyeztethetőség

80. A tagállami bíróság arra is választ vár, hogy az olyan részvényesek részére biztosított adójóváírást korlátozó rendelkezések, amelyek olyan osztalékban részesülnek, amelyre az ACT-t már megfizették, illetve azon rendelkezések, amelyek az ACT Egyesült Királyságban fizetendő MCT-be való beszámítását korlátozzák, sértik-e az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikkének (1) bekezdését vagy 6. cikkét, vagyis azokat a cikkeket, amelyeket fent teljes terjedelmükben ismertettem.

55 – Mellesleg megjegyzem, hogy azokban az esetekben, amikor az Egyesült Királyság rendszere ACT-többletet eredményezett, az egyik lehetőség az ilyen ACT „felhasználása" volt, átruházva a ACT-többlet jóváírását az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalatokra (amelyek beszámíthatták azt saját, egyesült királyságbeli MCT-fizetési kötelezettségükbe). Ahogy a Bizottság is megjegyezte, önmagában az ilyen beszámítási lehetőségnek az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalatokra történő korlátozása hátrányos megkülönböztetésnek tűnhet: amennyiben a külföldi illetőségű leányvállalatokat terhelte az Egyesült Királyságban előírt MCT-fizetési kötelezettség, nem világos számomra, hogy miért nem voltak jogosultak ugyanúgy „felhasználni" anyavállalatuk ACT-többletét. Mivel azonban a nemzeti bíróság nem vetette fel kifejezetten e rendelkezés közösségi joggal való összhangjának kérdését az előzetes döntéshozatalra utaló határozatában, e kérdés további vizsgálata szükségtelen.

81. Kiindulásként megjegyzem, hogy ez a probléma csak olyan osztalékok esetében merül fel, amelyek az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv tárgyi és időbeli hatálya alá tartoznak, vagyis azon, az irányelvben meghatározott osztalékok esetében, amelyek valamely leányvállalat és anyavállalat között 1992. január 1-je után kerültek kifizetésre.

82. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikkének (1) bekezdése lényegében azt mondja ki, hogy amennyiben az anyavállalat felosztott nyereséget kap valamely másik tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalattól, az anyavállalat illetősége szerinti állam köteles mentesíteni az ilyen nyereséget az adóztatás alól, vagy jóváírást kell biztosítania a leányvállalat illetősége szerinti államban a nyereség után már megfizetett társasági adó (illetve, ha lehetséges, a forrásadó) tekintetében.

83. Véleményem szerint az Egyesült Királyságban alkalmazott szabályozásnak az e rendelkezéssel való összeegyeztethetősége, figyelemmel az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv tárgyi hatálya [56] alá eső felosztott nyereségekre, nagymértékben hasonló kérdéseket vet fel, mint azok, amelyekre az EK 43. és az EK 56. cikk kapcsán kitértem. Megjegyzem ugyanakkor, hogy az Egyesült Királyságot a 4. cikk (1) bekezdése alapján terhelő kötelezettség szűkebb körű, mint az EK 43. és az EK 56. cikkben előírt: az utóbbi alapján nem lehet hátrányos megkülönböztetést alkalmazni a külföldről és belföldről származó jövedelmek között, míg az előbbi csupán azt írja elő, hogy az anyavállalat illetősége szerinti állam biztosítson jóváírást a kifizetett osztalékok után már megfizetett társasági adóra a megfelelő belföldi adó összegének mértékéig, vagy mentesítse az ilyen osztalékokat az adóztatás alól.

84. Mivel a jelen ügyben az Egyesült Királyság a kettős adóztatás alóli mentesítés jóváírásos módszerét választotta, a 4. cikkének (1) bekezdése értelmében köteles a megfelelő belföldi adó összegének mértékéig jóváírást biztosítani a külföldi illetőségű leányvállalat által az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező anyavállalata számára teljesített osztalék után fizetett társasági adóra. Mivel a fent kifejtett okok miatt az ACT-t a jelen esetben az Egyesült Királyságban fizetett társaságiadó-előlegnek kell tekinteni (bár a nyereség felosztása esetén és annak alapulvételével vetik ki), ezért úgy kell tekinteni, hogy az az Egyesült Királyságban alkalmazott MCT-fizetési kötelezettséggel együtt képezi a megfizetett külföldi társasági adónak „megfelelő" egyesült királyságbeli belföldi adót az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikkének (1) bekezdése értelmében. Véleményem szerint az ebben a cikkben foglalt kötelezettség lényege annak biztosítása, hogy nem valósul meg gazdasági kettős adóztatás az anyavállalat illetősége szerinti államban a társasági adóztatás, illetve adott esetben a leányvállalat által az illetősége szerinti államban felosztott nyereség utáni forrásadó-kivetés következtében. Ennek megfelelően az említett cikk alapján

56 – Nevezetesen a valamely másik tagállambeli társaság alaptőkéjében legalább 25%-os részesedéssel rendelkező anyavállalatok, amennyiben mindkét társaság megfelel az irányelv 2. cikkében meghatározott feltételeknek (lásd az irányelv 3. cikkét).

– az EK 43. és 56. cikkel egyezően – az Egyesült Királyságot terhelő kötelezettség annak biztosítása, hogy az ilyen felosztott nyereség mentesüljön a gazdasági kettős adóztatás alól. Ez az értelmezés összhangban van az irányelv céljával, vagyis „olyan adószabályok bevezetésével, amelyek a verseny szempontjából semlegesek", figyelemmel a cégcsoportokra [57].

85. Ezen álláspont megcáfolása érdekében az Egyesült Királyság Kormánya úgy érvel, hogy a 4. cikk (1) bekezdése csak azokra az adókra vonatkozik, amelyeket a leányvállalat által az anyavállalat részére juttatott osztalékok megfizetésére vetnek ki, és nem vonatkozik az olyan adókra, mint az ACT, amelyet csak akkor és abban az esetben vetnek ki, ha a nyereség felosztása megtörténik, és amely így nem tekinthető a leányvállalat által juttatott osztalékra kivetett adónak. Ezt az érvet nem tudom elfogadni, ismételten a 4. cikk (1) bekezdésének célja alapján, amely a gazdasági kettős adóztatás elkerülése az anyavállalat illetősége szerinti államban. E cikknek az Egyesült Királyság Kormánya által támogatott megszorító értelmezése a jelen helyzetre alkalmazva e cél elérését veszélyeztetné.

86. Éppen ezért, amennyiben az Egyesült Királyság rendszere nem biztosít jóváírást a külföldi leányvállalatok által fizetett osztalékok után már megfizetett társasági adóra, nemcsak az Egyesült Királyságban fizetendő MCT, hanem az ACT vonatkozásában is sérti az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikkének (1) bekezdését.

87. A nemzeti bíróság felveti az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 6. cikkével való összeegyeztethetőség kérdését is, amely megtiltja az anyavállalat illetősége szerinti állam számára forrásadó felszámítását azon nyereségre, amelyet az ilyen vállalat kap a leányvállalattól.

88. E kérdés vizsgálata érdekében szükséges felidézni a „forrásadónak" az anya- és leányvállalatokról szóló irányelvbeli fogalmát. E tekintetben a Bíróság megállapította, hogy e kifejezés nem korlátozódik meghatározott nemzeti adótípusokra, és „a Bíróság feladata, hogy a közösségi jogra tekintettel minősítse a közvetlen vagy közvetett adókat, illetékeket vagy járulékokat azok objektív jellemzői alapján, függetlenül a nemzeti jogban nekik tulajdonított minősítéstől". [58] Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 5. cikkének (1) bekezdése kapcsán (a forrásadó kivetésének tilalma a leányvállalat illetősége szerinti államban a valamely másik tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalat számára felosztott nyereség után), a Bíróság megállapította, hogy az irányelv 5. cikkének (1) bekezdése alkalmazásában: „minden

57 – Lásd az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv preambulumát.

58 – A C-58/01. sz., Océ van der Grinten ügyben 2003. szeptember 25-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-9089. o.) 46. pontja, a C-375/98. sz., Epson Europe ügyben 2000. október 15-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-4243. o.) 22. pontja és a C-294/99. sz., Athinaiki Zithopiia ügyben 2001. október 4-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-6797. o.) 26. és 27. pontja.

olyan adó forrásadónak minősül, amelyet az osztalékfizetés helye szerinti tagállamban elért jövedelemre vetnek ki, az adóköteles esemény az osztalék vagy részvényből származó más jövedelem kifizetése, és az adó alapja az adóalany tulajdonában álló ezen részvényekből származó jövedelem." [59]

89. E kritériumokat az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 6. cikkére alkalmazva (vagyis az anyavállalat illetősége szerinti állam kötelezettségeire), az anyavállalat illetősége szerinti állam által kivetett adót akkor kell forrásadónak tekinteni, ha

(1) az adóköteles esemény az osztalék vagy az egyéb részvényekből származó jövedelem kifizetése;

(2) az adóalap az e részvényekből származó jövedelem; és

(3) az adóalany a részvények tulajdonosa.

59 – A fenti 58. lábjegyzetben hivatkozott Océ van der Grinten ügyben hozott ítélet 47. pontja, a fenti 58. lábjegyzetben hivatkozott az Epson Europe ügyben hozott ítélet 23. pontja, a fenti 58. lábjegyzetben hivatkozott Athinaiki Zithopiia ügyben hozott ítélet 28. és 29. pontja.

90. E kritériumoknak az ACT kivetésére való alkalmazása alapján úgy vélem, hogy az ACT-t nem lehet forrásadónak tekinteni az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 6. cikke értelmében. Ahogy az Egyesült Királyság Kormánya észrevételeiben rámutatott, az ACT-t nem a leányvállalat osztalékának az anyavállalat részére történő kifizetésekor vetik ki, hanem az ilyen osztalékoknak az anyavállalat által a részvényesei között való ismételt felosztására, vagyis az osztalékok elkülönült anyavállalati szintű kifizetésére. Az adóköteles esemény az ACT kivetése vonatkozásában ezért nem teszi lehetővé, hogy a forrásadó fogalma alá essen [60].

91. Ezért véleményem szerint az Egyesült Királyság szóban forgó rendelkezései nem sértik az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 6. cikkét.

3. A második és harmadik kérdésre vonatkozó következtetések

92. A fenti okok alapján úgy vélem, hogy amennyiben a második és harmadik kérdésben leírt, az Egyesült Királyságban alkalma-

60 – Megjegyzem, hogy a jelen helyzet nem tartozik az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 7. cikkének (1) bekezdésében meghatározott elvek hatálya alá, amely szerint a „forrásadó" nem vonatkozik az adott leányvállalat által a tagállamának fizetendő azon társaságiadó-előlegre vagy a társasági adó előre történő megfizetésére, amely az anyavállalat részére történő nyereségfelosztással kapcsolatos. Nyilvánvaló, hogy az ACT az anyavállalat és nem a leányvállalat illetősége szerinti állam által kirótt adó.

zott rendszer társasági szinten teljes körű mentességet biztosított az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező részvényesek részére kifizetett belföldi eredetű osztalékok vonatkozásában a gazdasági kettős adóztatás alól, azonban nem biztosított teljes körű mentességet a gazdasági kettős adóztatás alól a másik tagállamokban illetőséggel rendelkező társaságok által kifizetett osztalékok tekintetében, az hátrányos megkülönböztetést alkalmaz, és ellentétes az EK 43. és 56. cikkel, valamint a hatálya alá eső osztalékok tekintetében az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikkének (1) bekezdésével, ugyanakkor e rendszer nem sérti ezen irányelv 6. cikkét.

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

D – *A negyedik kérdésről*

93. Negyedik kérdésével a nemzeti bíróság azt szeretné megtudni, hogy amennyiben az Egyesült Királyság intézkedései bizonyos körülmények esetén lehetővé teszik a belföldi illetőségű társaságok számára, hogy választásuk szerint részükre visszatérítsék a részvényeseiknek fizetett osztalék után fizetett ACT-t, ha a belföldi illetőségű társaságok a külföldi illetőségű társaságoktól (ideértve a harmadik országokban illetőséggel rendelkező társaságokat is) kapták ezen összegeket, ellentétes-e az EK 43. cikkel, az EK 56. cikkel vagy a 90/435 tanácsi irányelv 4. cikkének (1) bekezdésével vagy 6. cikkével, ha ezen intézkedések:

(1) arra kötelezik a belföldi illetőségű társaságokat, hogy megfizessék az ACT-t, majd azt követően igényeljék annak visszatérítését; és

94. Ez a kérdés a fenti közösségi jogi rendelkezések és az Egyesült Királyságban 1994. július 1-jén bevezetett, külföldi jövedelemből származó osztalékok (FID) rendszere összeegyeztethetőségére vonatkozik. Ahogyan fent kifejtettem, a rendszer alapján az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság a részvényesei számára fizetendő készpénzosztalék kifizetése előtt választhatott, hogy ez az osztalék külföldi jövedelemből származó osztaléknak minősül. Az ACT-t a FID alapján kellett fizetni, ha azonban a társaság meg tudta feleltetni a FID-et a külföldi nyereségnek, igényelhette a FID vonatkozásában fizetett ACT-többlet visszatérítését. Az ACT-többletet akkor lehetett visszatéríteni, amikor az MCT esedékessé vált, vagyis 9 hónappal az üzleti év végét követően és az adott időszakra vonatkozó MCT fizetési kötelezettség beszámítása után. Az ICTA 231. cikkének (1) bekezdése értelmében a FID-ben részesülő részvényes nem volt jogosult adójóváírásra, ugyanakkor a FID-ben részesülő természetes személyt úgy tekintették, mintha olyan jövedelemben részesült volna, amely az adómegállapítás évében alacsonyabb kulcs szerint adózik.

Ugyanakkor a megfizetettnek tekintett jövedelemadó után nem járt visszatérítés az ilyen részvényeseknek, illetve az adómentességet élvező részvényesek sem kérhettek olyan jellegű adójóváírást, mint amely a FID-nek nem minősülő osztalékok után járt.

95. Az EK 43. és EK 56. cikk alapján az Egyesült Királyságot terhelő kötelezettség a FID végrehajtása kapcsán pontosan ugyanaz volt, mint amelyet a második és harmadik kérdés kapcsán kifejtettem, vagyis annak biztosítása, hogy a belföldről és külföldről származó osztalékok gazdasági kettős adóztatása tekintetében azonos, teljes mentességet biztosítson.

96. Ami tehát a FID-rendszernek a negyedik kérdés első részében említett sajátosságát illeti – a belföldi illetőségű társaságok kötelezését arra, hogy az ismételt felosztás után megfizessék az ACT-t, majd azt követően kérjék annak visszatérítését –, e kötelezettség sértette az EK 43. és az EK 56. cikket annyiban, amennyiben az ilyen ACT ezen külföldről származó nyereségek gazdasági kettős adóztatását eredményezte. Az a tény, hogy a belföldi illetőségű társaságok később kérhették a megfizetett ACT visszatérítését, nyilvánvalóan mentő körülmény: a Bíróság Metallgesellschaft-ügyben hozott ítéletében [61] tett megállapításainak analógiája alapján az ilyen társaságokat ért likviditási hátrány a visszatérítési igényt megelőző átmeneti időszakban a hátrányos megkülönböztetés tilalmára tekintettel hátrányosabb bánásmódnak minősül [62].

97. A negyedik kérdés második része a FID-rendszer azon sajátosságára vonatkozik, amely szerint annyiban, amennyiben az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságok külföldi illetőséggel rendelkező társaságoktól osztalékban részesültek, ezen Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságok (anyavállalati) részvényesei nem voltak jogosultak olyan adójóváírásra, amelyben akkor részesültek volna, ha az osztalékot az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező olyan társaságtól kapták volna, amely maga nem részesült osztalékban külföldi illetőséggel rendelkező társaságoktól.

98. E tekintetben amennyiben az Egyesült Királyság azt választja, hogy a gazdasági kettős adóztatás mentesítése érdekében beszámításos adójóváírást alkalmaz a belföldről származó osztalékokra, az EK 43. és az EK 56. cikk alapján köteles azonos mentesítést biztosítani a gazdasági kettős adóztatás alól a külföldről származó osztalékok esetében is [63].

61 – Lásd a 12. lábjegyzetet.

62 – Lásd a fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott Metallgesellschaft-ügyben hozott ítélet 44. pontját.

63 – Lásd a fenti 33. lábjegyzetben hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítéletet.

99. Ami az Egyesült Királyság Kormányának azon érvét illeti, hogy a FID-rendszerében az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságok azon részvényesei, amelyek FID-ben részesülnek, ténylegesen elkerülhetik a kettős adóztatást, mivel úgy kezelik őket, mintha olyan jövedelemben részesültek volna, amely az adómegállapítás évében alacsonyabb kulcs szerint adózik, ezzel kapcsolatban megjegyezném, hogy a konkrét esetben a nemzeti bíróság feladata annak értékelése, hogy az ilyen bánásmód ténylegesen olyan hatással bírt-e, amely a gazdasági kettős adóztatás alóli mentesülés tekintetében a belföldről származó osztalékával azonos mentesítést eredményezett.

100. Amennyiben a FID-rendszer nem eredményezett azonos mentesülést a gazdasági kettős adóztatás alól az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságok FID-ben részesülő részvényesei és a belföldről származó nyereségben részesülő részvényesek tekintetében, akkor az igazolás hiányában sérti az EK 43. és az EK 56. cikket.

101. Álláspontja védelmében az Egyesült Királyság Kormánya elsősorban azzal érvelt, hogy a FID-rendszer teljes mértékben választáson alapuló rendszer, vagyis nem korlátozhatja egyik fél letelepedési szabadságát sem, illetve a tőke szabad mozgását sem: az annak alapjául szolgáló egyesült királyságbeli adószabályok (ezekről a második és harmadik kérdésben volt szó) végig hatályban voltak. Amennyiben ezen adószabályok hátrányos megkülönböztetést is tartalmaztak, illetve megsértették az EK 43. és az EK 56. cikket, ez az érvelés nyilvánvalóan megtévesztő. Az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező, külföldi részvényesekkel bíró társaságoknak egyik esetben sem volt lehetősége arra, hogy a belföldről származó jövedelmekhez képest hátrányos megkülönböztetéstől mentes bánásmódban részesüljenek a külföldről származó jövedelmeik tekintetében.

102. Az Egyesült Királyság Kormánya másodsorban azzal érvel, hogy a külföldi illetőségű leányvállalat, amely nem köteles ACT-t fizetni a felosztott nyereség után, minden esetben nagyobb osztalékot képes fizetni az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező anyavállalatának, mint amelyre a belföldi illetőséggel rendelkező, a felosztott nyereség után ACT fizetésére kötelezett leányvállalat lenne képes. Ez az érv ismét figyelmen kívül hagyja azt, hogy bár a külföldi illetőségű leányvállalat nem köteles ACT-t fizetni, ettől még ugyanúgy alanya a külföldi társasági adónak, amely – ahogy azt fent megállapítottam – összehasonlítható helyzetbe hozza a belföldről és külföldről származó osztalékban részesülő anyavállalatokat.

103. Az Egyesült Királyság Kormánya végül – ahogy a fenti második kérdés esetében is – azzal érvel, hogy a FID-rendszer az Egyesült Királyság adórendszerének koherenciája megőrzésével, valamint a pénzügyi ellenőrzés hatékonyságának biztosításával igazolható, különösen harmadik országok tekintetében. Ami a Közösségen belüli korlátozásokat illeti, amennyiben ezek az érvek megalapozottak,

akkor megismétlik a második kérdésnél tárgyaltakat, és ugyanazon okokból kell elvetni őket. Az a kérdés, hogy ezek az érvek „harmadik országokra" vonatkozó korlátozások tekintetében erősebbek-e, az ötödik kérdés kapcsán merül fel, ezért erre ott fogok röviden kitérni.

104. Elkülönült kérdés az, hogy az ilyen jogsértés alapján elszenvedett veszteségek tekintetében igényérvényesítésre kizárólag maguk a részvényesek lehetnek-e jogosultak, kizárva az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező, osztalékot fizető társaságot. Ezzel kapcsolatban a próbaper felperesei azt állítják, hogy a külföldről származó jövedelemből osztalékot fizető anyavállalatokat a FID-rendszer arra késztette, hogy növeljék a részvényesek részére fizetett osztalékokat, hogy azonos összegeket nyújthassanak, mint azok az anyavállalatok, amelyek az osztalékokat belföldről származó jövedelmekből fizették. E kérdéssel a hatodik kérdés kapcsán foglalkozom, amely a jogsértés megfelelő orvoslásáról szól.

105. A nemzeti bíróság felveti a FID-rendszer két azonosított sajátosságának – a külföldről származó osztalékokat ismételten felosztó, Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságok ACT fizetési kötelezettsége (negyedik kérdés [i] pontja), illetve a beszámításos adójóváírás hiánya az anyavállalati részvényesek esetében (negyedik kérdés [ii] pontja) való – az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikkének (1) bekezdésével és 6. cikkével való összeegyeztethetőségét. Ami a 4. cikk (1) bekezdését illeti, ahogy azt fent a második és harmadik kérdéssel kapcsolatban kifejtettem, ez gazdasági kettős adóztatás alóli teljes mentesítés kötelezettségét írja elő az osztalékban részesülő részvényes szintjén a tárgyi és időbeli hatálya alá eső osztalékok vonatkozásában. Ennek megfelelően a negyedik kérdés (i) pontjának (ACT-fizetési kötelezettség) elemzése azonos az EK 43. és az EK 56. cikk tekintetében végzett elemzéssel. A negyedik kérdés (ii) pontja esetében (beszámításos adójóváírás biztosítása) ugyanakkor a különbség nem az osztalékban részesülő társaság szintjén jelentkezik, hanem a társaság részvényesei szintjén. Ezért az ilyen korlátozás véleményem szerint nem tartozik az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikke (1) bekezdésének hatálya alá. Hasonlóképpen, a második és harmadik kérdéssel kapcsolatban fent kifejtett hasonló indokok alapján véleményem szerint a negyedik kérdésben említett sajátosságok egyike sem sérti az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 6. cikkét.

106. A negyedik kérdésre ennek megfelelően úgy vélem, azt a választ kell adni, hogy amennyiben az Egyesült Királyság intézkedései bizonyos körülmények között lehetővé teszik a belföldi illetőségű társaságok számára, hogy választásuk szerint részükre visszatérítsék a részvényeseiknek fizetett osztalék után fizetett ACT-t annyiban, amennyiben a belföldi illetőségű társaságok a külföldi illetőségű társaságoktól (ideértve a harmadik országokban illetőséggel rendelkező társaságokat) kapták ezen összegeket,

(1) ellentétes az EK 43. cikkel, az EK 56. cikkel és az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikkének (1) bekezdésével, hogy ezen intézkedések arra kötelezik a belföldi illetőségű társaságokat, hogy megfizessék az ACT-t, majd azt követően kérjék annak visszatérítését, amennyiben ez nem biztosítja ugyanolyan mértékben a gazdasági kettős adóztatás alóli teljes mentesülést, mint a belföldről származó jövedelmek esetében; és (2) ellentétes az EK 43. cikkel és az EK 56. cikkel, hogy nem biztosítják, hogy a belföldi illetőségű társaságok részvényesei ugyanolyan mértékben mentesüljenek a gazdasági kettős adóztatás alól, mint amelyben akkor részesülnének, ha az osztalékot valamely olyan belföldi illetőségű társaságtól kapják, amely maga nem részesült külföldi illetőségű társaságoktól származó osztalékban.

E – *Az ötödik kérdésről*

107. Ötödik kérdésével a nemzeti bíróság azt szeretné megtudni, hogy amennyiben a tagállam az első és a második kérdésben ismertetett intézkedéseket 1993. december 31-e előtt fogadta el, majd ezt követően meghozta a negyedik kérdésben vázolt intézkedéseket, és amennyiben ez utóbbiak az EK-Szerződés 56. cikkével tiltott korlátozást valósítanak meg, e korlátozást 1993. december 31-e előtt nem létező, új korlátozásnak kell-e tekinteni.

108. A nemzeti bíróság kérdését az EK 57. cikk (1) bekezdésével kapcsolatban teszi fel, amely szerint az EK 56. cikknek a tőke szabad mozgására vonatkozó korlátozásai „nem érintik azoknak a nemzeti vagy közösségi jogszabályok alapján 1993. december 31-én hatályban lévő korlátozásoknak a harmadik országokra történő alkalmazását, amelyeket a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó olyan tőkemozgás tekintetében fogadtak el, amely közvetlen befektetéssel – az ingatlanbefektetéseket is beleértve –, letelepedéssel, pénzügyi szolgáltatások nyújtásával vagy értékpapírok tőkepiacokra történő bevezetésével függ össze." A kérdés lényegében véve tehát arra irányul, hogy amennyiben a negyedik kérdésben kiemelt intézkedések az EK 56. cikkben foglalt tilalom alá esnek, e tilalom magában foglalja-e a tőke tagállamok és harmadik országok közötti szabad mozgásának korlátozását[64].

109. Az első kérdés az, hogy az 1994. július 1-én hatályba lépett FID szabályokat az 1993. december 31-én „hatályban lévő" korlátozások részének kell-e tekinteni.

110. Ezzel kapcsolatban mind a próbaper felperesei, mind az Egyesült Királyság helyesen hivatkoznak a Bíróság Konle-ügy-

64 – Megjegyzem, hogy az első és harmadik kérdés a nemzeti bíróság megfogalmazásában kifejezetten csak a Közösségen belüli korlátozásokra vonatkozik, mivel csak azokra a korlátozásokra utalnak, amelyek az EK 57. cikk (1) bekezdése értelmében 1993. december 31-én hatályban lévő korlátozásoknak minősültek.

ben hozott ítéletére [65]. Ez az ügy az Osztrák Köztársaság, a Finn Köztársaság és a Svéd Királyság csatlakozásának feltételeiről, valamint az Európai Unió alapját képező szerződések kiigazításáról szóló okmány [66] egyik, Ausztria számára eltérést biztosító rendelkezésének értelmezéséről szólt, amely lehetővé teszi e tagállam számára, hogy bizonyos ideig fenntartsa hatályban lévő jogszabályait a másodlagos lakóhely (előzetes engedélyezésére) vonatkozóan. A Bíróság először megállapította, hogy bár az osztrák bíróságok feladata a csatlakozás időpontjában hatályos osztrák jogszabályok tartalmának megállapítása, a Bíróság feladata, hogy iránymutatást nyújtson a „hatályban lévő jogszabályok" [67] közösségi jogi fogalmáról. A Bíróság ezt követően kifejtette, hogy

„A csatlakozási időpont után elfogadott egyetlen rendelkezést sem zárnak ki automatikusan kizárólag a kései időpont miatt a [csatlakozási okmány eltérést engedő cikke által létrehozott] mentességi rendszerből. Így a rendelkezés mentességben részesül, ha az lényegében azonos a korábbi jogszabályokkal, vagy ha arra korlátozódik, hogy csökkentse vagy megszüntesse a közösségi jogok és szabadságok gyakorlásának a korábbi jogszabályokban szereplő akadályát.

Viszont azon jogszabályok, amelyek a korábbi jogtól eltérő logikán nyugszanak, és új eljárásokat vezetnek be, nem részesülhetnek ugyanolyan bánásmódban, mint a csatlakozás időpontjában meglévő jogszabályok." [68]

111. Ahogy az Ospelt-ügyben előterjesztett indítványomban is kifejtettem, az EK 57. cikk (1) bekezdéséből az is következik, hogy a tagállamok jogosultak kiigazítani a hatályos jogszabályokat anélkül, hogy ezzel megváltoztatnák a meglévő jogi helyzetet [69].

112. A jelen ügy kapcsán, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban szereplő leírás alapján úgy vélem, hogy a FID-rendszer bevezetésének célja és hatása ténylegesen az volt, hogy csökkentse – de ne küszöbölje ki – az EK 43. és EK 56. cikkben foglalt szabadságok gyakorlásának meglévő korlátait, vagyis a külföldről származó jövedelmek gazdasági kettős adóztatás alóli teljes mentesítésének hiányát. Valójában a hatályos ACT-rendszer nem szűnt meg a külföldről származó osztalékok vonatkozásában a FID-módosítások bevezetésével, mivel ezek a hatályuk alá tartozó társaságok számára választhatóak voltak. Ehhez hozzátenném, hogy az EK 57. cikk (1) bekezdésének ilyen

65 – A C-302/97. sz. Konle-ügyben 1999. június 1-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-3099. o.).

66 – HL 1994. C 241., 21. o.

67 – Uo. 27. pont.

68 – Uo. 52. és 53. pont. Lásd még a C-300/01. sz. Salzmann-ügyben 2003. május 15-én hozott ítéletet (EBHT 2003., I-4899. o.) és a C-452/01. sz. Ospelt-ügyben előterjesztett indítványom (EBHT 2003., I-9743. o.) 52. pontját.

69 – A fenti 67. lábjegyzetben hivatkozott Ospelt-ügyben előterjesztett főtanácsnoki indítvány 53. pontja.

értelmezése, hogy az kiterjed a hatályban lévő korlátozások csökkentésére irányuló jogalkotásra is, teljesen logikus: ilyen értelmezés hiányában a tagállamok hajlamosak lennének fenntartani a hatályos korlátozásokat, ahelyett hogy megpróbálnák azokat részben vagy egészben csökkenteni.

113. Következésképpen, bár a FID-rendszer hatásának, céljának és tartalmának végső értékelése a nemzeti bíróság feladata, a megadott leírás alapján úgy vélem, hogy a rendszer az EK 57. cikk (1) bekezdésében meghatározott, 1993. december 31-én hatályban lévő korlátozások részének tekintendő.

114. A második kérdés az, hogy a FID-rendszer az EK 57. cikk (1) bekezdésének tárgyi hatálya alá tartozik-e.

115. A próbaper felperesei úgy érvelnek, hogy a rendszer nem tartozik az EK 57. cikk (1) bekezdésének tárgyi hatálya alá, mivel az csak a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó olyan tőkemozgásra vonatkozik, amely „közvetlen befektetéssel – az ingatlanbefektetéseket is beleértve –, letelepedéssel, pénzügyi szolgáltatások nyújtásával vagy értékpapírok tőkepiacokra történő bevezetésével függ össze".

116. A próbaper felpereseinek érvelése szerint a „befektetés" kifejezést szűken kell értelmezni, és az nem terjed ki az ilyen befektetésekből eredő kifizetésekre. Ezzel nem értek egyet. Ahogy a Bíróság is megállapította, tekintve, hogy a belföldről és külföldről származó osztalékok hátrányos megkülönböztetése a másik tagállamokban letelepedett társaságok részvényeibe való befektetést kevésbé vonzóvá teszi, azt a tőke szabad mozgása korlátozásának kell tekinteni [70].

117. A próbaper felpereseinek érvelése szerint emellett a „közvetlen befektetés" kifejezés e tekintetben nem terjed ki az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságok kisebb külföldi részesedéseire (vagyis a portfolió-részesedésekre). Ezzel kapcsolatban igaz, hogy az EK 56. cikk alóli kivételt megállapító EK 57. cikk (1) bekezdését szűken kell értelmezni [71]. Véleményem szerint a közvetlen beruházás fogalmát a 88/361 irányelv 1. mellékletében foglalt iránymutatással összhangban kell értelmezni, amely meghatározza az irányelv 1. cikkében szereplő tőkemozgások nómenklatúráját. Az 1. melléklet 1. pontja a „Közvetlen befektetésekre" vonatkozik, a jelen szempontokból leginkább releváns elem pedig e kategórián belül a 2. alpont: „Részesedés új vagy meglévő vállalkozásban tartós gazdasági kapcsolatok létrehozása vagy fenntartása céljából." Az irányelv magyarázó megjegyzései további

70 – Lásd a 33. lábjegyzetben hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 22–24. pontját és Kokott főtanácsnoknak az ügyben előterjesztett indítványa 27–33. pontját.

71 – Lásd a 68. lábjegyzetben hivatkozott Ospelt-ügyben előterjesztett indítványomat.

tájékoztatást adnak arról, hogy mit jelent a „közvetlen befektetés": „Természetes személyek vagy kereskedelmi, ipari, illetve pénzügyi vállalkozások által végrehajtott bármely befektetés, amelynek célja, hogy a tőkét nyújtó személy és a vállalkozó vagy vállalkozás – amely számára a tőkét gazdasági tevékenység folytatása céljából rendelkezésre bocsátották – között tartós és közvetlen kapcsolatot hozzon létre, illetve tartson fenn. Ezt a meghatározást a legtágabban kell értelmezni."

118. A magyarázó megjegyzések szerint: „A nómenklatúra I. 2. pontjában említett, részvénytársasági jogi formájú vállalkozások közvetlen befektetésben való részvételi jelleggel rendelkeznek, ha egy részvénycsomag, amely egy természetes személy vagy egy másik vállalkozás vagy bármely más részvénytulajdonos birtokában van, vagy a részvénytársaságokra vonatkozó nemzeti jogszabályok, vagy más rendelkezések alapján felhatalmazza a részvényest arra, hogy ténylegesen részt vegyen a vállalat irányításában, illetve ellenőrzésében."

119. A nemzeti bíróság feladata annak eldöntése, hogy adott esetben az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság harmadik országban illetőséggel rendelkező társaságban fennálló beruházása az utóbbi társasággal való olyan „tartós és közvetlen" kapcsolat létrehozását vagy fenntartását szolgálja-e, amely lehetővé teszi az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság számára, hogy „ténylegesen részt vegyen a vállalat irányításában, illetve ellenőrzésében." Ezzel kapcsolatban ugyanakkor megjegyezném, hogy ez nyilvánvalóan alacsonyabb küszöböt jelent, mint az „irányító befolyás", amelyre fentebb, a IV. pont A. alpontjánál, az EK 43. és az EK 56. cikk hatályának elkülönítése kapcsán utaltam.

120. Az EK 56. cikkben foglalt tilalmat csak abban az esetben kellene alkalmazni, ha az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság részesedése a harmadik országban illetőséggel rendelkező társaságban nem tenné lehetővé a tényleges részvételt.

121. Ez pedig felveti azt a kérdést, hogy ugyanolyan megfontolásokat kell-e alkalmazni az EK 56. cikk elemzésénél a Közösségen belüli tőkemozgásokra, mint a tagállamok és harmadik országok közötti tőkemozgásokra. E tekintetben az EK 56. cikk (1) bekezdésének szövegéből nyilvánvalóan kitűnik, hogy a tagállamok és harmadik országok közötti tőkemozgások korlátozása főszabály szerint tilos. Ugyanakkor úgy vélem, hogy az ilyen korlátozások igazolhatóságának elemzésénél (mind az EK 58. cikk (1) bekezdése, mind az EK 56. cikk szerinti hátrányos megkülönböztetés vizsgálatára vonatkozó elemzés alapján) más megfontolásokat kell alkalmazni, mint a kizárólag Közösségen belüli tőkemozgásokra vonatkozó korlátozások esetében. Ahogy az

Ospelt-ügyben előterjesztett indítványomban kifejtettem, a tőke Közösségen belüli mozgásának sajátos háttere az, hogy a gazdasági és monetáris unió alkotóelemének kell tekinteni [72]. Ahogy ott is megállapítottam, az a tény, hogy a monetáris politikát a gazdasági és monetáris unió megvalósítását követően az Európai Központi Bank alakítja, teljes fogalmi egységet feltételez a pénz és a tőke mozgása tekintetében. Ez a tartalom nem vonatkozik a tagállamok és harmadik országok közötti tőkemozgásokra, habár a tőkemozgásokat világszerte nagymértékben liberalizálták [73]. Ennek következtében nem zárom ki, hogy valamely tagállam bizonyítani tudja, hogy a közötte és harmadik országok közötti tőkemozgások korlátozása valamely okból indokolt olyan esetekben, amikor ezen ok nem alkalmas arra, hogy megfelelően indokolja a tagállamok közötti tőkemozgás korlátozását.

122. A jelen ügyben ugyanakkor, ahogy azt fent is jeleztem, az Egyesült Királyság Kormánya nem terjesztett elő megalapozott érveket arra nézve, hogy miért is érvényesek különös megfontolások a FID-rendszer által a harmadik országokkal kapcsolatban bevezetett korlátozásokra. Érvelése a rendszer igazolása végett elsősorban az adórendszer koherenciáján alapszik, illetve úgy érvel, hogy a „bevételek kiáramlása" a Közösségből harmadik országokba irányuló mozgások esetén nyugtalanítóbb, mint Közösségen belüli helyzetekben. Ez az elvont érv azonban véleményem szerint nem elegendő annak bizonyítására, hogy a FID-rendszer korlátozásai a harmadik országból származó osztalékok vonatkozásában e konkrét esetben igazoltak.

123. Mindenesetre az EK 57. cikk (1) bekezdésének hatálya kapcsán a jelen ügyben adott válaszom alapján úgy vélem, hogy erre a kérdésre nem szükséges végleges választ adni.

124. Az ötödik kérdésre ennek megfelelően véleményem szerint azt a választ kell adni, hogy amennyiben a tagállam az első és a második kérdésben ismertetett intézkedéseket 1993. december 31-e előtt fogadta el, majd ezt követően meghozta a negyedik kérdésben vázolt intézkedéseket, és amennyiben ez utóbbiak az EK 56. cikk által tiltott korlátozást valósítanak meg, e korlátozást az 1993. december 31-én hatályban lévő korlátozásnak kell tekinteni az EK 57. cikk (1) bekezdése értelmében.

72 – A 68. lábjegyzetben hivatkozott Ospelt-ügyben hozott ítélet 35–40. pontja.

73 – A 68. lábjegyzetben hivatkozott Ospelt-ügyben hozott ítélet 41. és 42. pontja.

F – *A hatodiktól a kilencedikig terjedő kérdésekről*

125. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban szereplő, a hatodiktól a kilencedikig terjedő kérdések az érintett, Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságok, illetve az ugyanazon cégcsoport más társaságai részére rendelkezésre álló jogorvoslati lehetőségek jellegére vonatkoznak, amennyiben az elsőtől az ötödikig terjedő kérdésekben szereplő intézkedések bármelyike ellentétes lenne az e kérdésekben említett közösségi jogi rendelkezésekkel.

126. Ezzel kapcsolatban a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint valamely 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. [74] A tagállam tehát főszabály szerint köteles visszafizetni a közösségi jog szabályainak megsértésével beszedett összegeket. [75]

127. A jogsértően fizetett összegek visszatérítésére vonatkozó közösségi szabályozás hiányában az egyes tagállamok belső jogrendjének feladata, hogy kijelöljék a hatáskörrel rendelkező bíróságokat, és meghatározzák azon jogok védelmének biztosítását szolgáló keresetek eljárási szabályait, amelyek a közösségi jogból erednek a jogalanyok számára, azzal, hogy e szabályok egyfelől nem lehetnek kedvezőtlenebbek, mint azok, amelyek a hasonló nemzeti keresetekre vonatkoznak (egyenértékűség elve), és másfelől nem tehetik gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé a közösségi jogrend által biztosított jogok gyakorlását (hatékony érvényesülés elve). [76]

128. A jelen ügyben felmerült kérdés az, hogy a felperesek kereseteit visszatérítés, kártérítés vagy jogellenesen megtagadott előny megfizetése iránti keresetnek kell tekinteni.

129. E tekintetben szintén a Bíróság Metallgesellschaft-ügyben hozott ítélete irányadó. Ebben az ügyben a nemzeti bíróság által feltett második kérdés az abban az esetben biztosítandó megfelelő jogorvoslatra vonatkozott, ha valamely Egyesült Királyságban

74 – A fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott Metallgesellschaft-ügyben hozott ítélet 84. pontja. Lásd még a 199/82. sz., San Giorgio ügyben 1983. november 9-én hozott ítélet (EBHT 1983., 3595. o.) 12. pontját, a 309/85. sz. Barra-ügyben 1988. február 2-án hozott ítélet (EBHT 1988., 355. o.) 17. pontját, a C-62/93. sz., BP Soupergas ügyben 1995. július 6-án hozott ítélet (EBHT 1995., I-1883. o.) 40. pontját, a C-343/96. sz. Dilexport-ügyben 1999. február 9-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-579. o.) 23. pontját, valamint a C-441/98. és C-442/98. sz., Michailidis egyesített ügyekben 2000. szeptember 21-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-7145. o.) 30. pontját.

75 – A fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott Metallgesellschaft-ügyben hozott ítélet 84. pontja. Lásd még a C-62/00. sz., Marks & Spencer ügyben 2002. július 11-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-6325. o.) 34. pontját, a C-129/00. sz., Olaszország kontra Bizottság-ügyben 2003. december 9-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-14637. o.) 25. pontját, a C-192/95–C-218/95. sz., Comateb és társai egyesített ügyekben 1997. január 14-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-165. o.) 20. pontját, a fenti 74. lábjegyzetben hivatkozott Dilexport-ügyben hozott ítélet 23. pontját és a fenti 74. lábjegyzetben hivatkozott Michailidis-ügyben hozott ítélet 30. pontját.

76 – A Metallgesellschaft-ügyben hozott ítélet 85. pontja. Lásd még a fenti 75. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer I ügyben hozott ítélet 39. pontját, a C-231/96. sz. Edis-ügyben 1998. szeptember 15-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-4951. o.) 19. és 34. pontját, a C-260/96. sz. Spac-ügyben 1998. november 17-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-4997. o.) 18. pontját, a C-228/96. sz. Aprile-ügyben 1998. szeptember 15-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-7141. o.) 18. pontját és a fenti 74. lábjegyzetben hivatkozott Dilexport-ügyben hozott ítélet 25. pontját. Lásd továbbá a C-453/99. sz., Courage kontra Crehan ügyben 2001. szeptember 20-án hozott ítéletet (EBHT 2001., I-6297. o.).

illetőséggel rendelkező leányvállalat és valamely Egyesült Királyságon kívüli anyavállalat az EK 43. cikkel ellentétesen elesett a csoportos mentesítés rendszerének előnyétől. Különösen az a kérdés merült fel, hogy az EK 43. cikk feljogosította-e ezt a leányvállalatot és/vagy az anyavállalatot a leányvállalat által teljesített előlegfizetéseknek az ezek megfizetésétől az adó esedékessé válása napjáig felgyülemlett kamatainak megfelelő összeg igénylésére abban az esetben is, ha a nemzeti jog tiltja a kamatfizetést a le nem járt fő követelés után. A Bíróság hangsúlyozta, hogy nem feladata a felperesek által a nemzeti bíróság előtt indított keresetek jogi besorolása (az angol jog alapján), mivel az érintett társaságoknak kell meghatározni kereseteik jellegét és alapját – visszatérítés vagy kártérítés – a nemzeti bíróság ellenőrzése mellett [77].

130. Ennek alapján a Bíróság mérlegelte a nemzeti bíróság által előterjesztett mindkét feltevéssel összefüggő kérdéseket: az első feltevés szerint a kereseteket visszatérítési keresetnek kell tekinteni, a második feltevés szerint kártérítési keresetnek [78]. A Bíróság arra a következtetésre jutott, hogy az EK 43. cikk minden esetben azt írja elő, hogy hatékony jogorvoslatnak kell a felperesek rendelkezésére állnia az általuk elszenvedett azon pénzügyi veszteség visszatérítése vagy kár megtérítése érdekében, amelyből az érintett tagállam hatóságai az adóelőleg megfizetése révén előnyre tettek szert [79]. Pusztán az a tény, hogy az ilyen kereset kizárólagos tárgya kamatfizetés, nem alapozza meg annak elutasítását. [80]

131. Megjegyzem, hogy abban az ügyben a nemzeti bíróság nem tett fel kérdést a Brasserie du Pêcheur ügyben hozott ítéletben kimondott, a közösségi jog megsértéséért fennálló állami felelősség általános feltételeinek értelmezésére vonatkozóan, a Bíróság így nem mérlegelte, hogy ezek a feltételek fennállnak-e. [81] Fennelly főtanácsnok röviden vizsgálta a kérdést, de csak másodlagosan, ugyanis véleménye szerint „helyesebb és logikusabb úgy kezelni a felperesek keresetét, mint visszatérítési, nem pedig kártérítési keresetet." [82]

77 – A fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott Metallgesellschaft-ügyben hozott ítélet 81. pontja.

78 – Uo. 82–95. pont.

79 – Uo. 96. pont.

80 – Uo. 96. pont.

81 – A C-46/93. és C-48/93. sz., Brasserie du Pêcheur és Factortame egyesített ügyekben 1996. március 5-én hozott ítélet (EBHT 1996., I-1029. o.).

82 – Fennelly főtanácsnoknak a fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott Metallgesellschaft-ügyben előterjesztett indítványa 52. pontja.

132. A jelen ügyben úgy tűnik számomra, hogy a nemzeti bíróság hatodik kérdésében leírt keresetek egy kivételével tartozatlanul megfizetett összegek visszatérítésére irányuló keresetnek tekintendők, vagyis a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében olyan jogellenesen kivetett adók visszatérítése iránti keresetnek, amelyeket az Egyesült Királyság főszabály szerint köteles visszafizetni. Az ennek alapjául szolgáló elv szerint az Egyesült Királyság nem szerezhet előnyt, azon társaságok (vagy cégcsoportok) pedig, amelyek kötelesek voltak megfizetni a jogellenesen kivetett adókat, nem szenvedhetnek veszteséget ezen adóztatás miatt [83]. Annak érdekében, hogy a próbaper felperesei részére biztosított jogorvoslat hatékony legyen az általuk elszenvedett azon pénzügyi veszteség visszatérítése vagy kár megtérítése érdekében, amelyből a tagállam hatóságai előnyre tettek szert, annak véleményem szerint ki kell terjednie a jogellenesen kivetett adó minden közvetlen következményére. Ez megítélésem szerint a következőket foglalja magában:

(1) a jogellenesen kivetett társasági adó visszafizetése (a hatodik kérdés [i], [iii] és [vii] pontja);

(2) a jogellenesen kivetett társasági adó tekintetében alkalmazott kedvezmények megtérítése (a hatodik kérdés [ii] pontja);

(3) a jogellenesen kivetett társasági adó beszámítása érdekében igénybe nem vett kedvezmények megtérítése (a hatodik kérdés [v] pontja);

(4) az abból származó elmaradt haszon, hogy a társasági adót a közösségi jog megsértése miatt hamarabb fizették meg, mint ahogy azt egyébként kellett volna (a hatodik kérdés [iv], [vi], és [viii] pontja) [84]. Minden esetben a nemzeti bíróságnak kell meggyőződnie arról, hogy az igényelt térítés a jogellenesen kivetett adó közvetlen következménye volt-e.

133. Ezzel kapcsolatban nem vagyok meggyőződve arról, hogy a hatodik kérdés (ix) pontjában szereplő kereset jogcíme azonos lenne a jogellenesen kivetett összegek visszafizetésére irányuló keresetével. A próbaper felperesei lényegében azzal érvelnek, hogy az Egyesült Királyság azzal, hogy hátrányos megkülönböztetés alkalmazásával nem nyújtott megfelelő beszámításon alapuló adójóváírást a FID-ben részesülő, Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságok részvényesei számára, arra késztette e társaságokat, hogy növeljék az osztalékok összegét a részvényeseik kárpótlása érdekében. Ugyanakkor nem gondolom, hogy az osztalékfizető társaság osztaléknövelést célzó cselekményeit annak közvetlen következményének kell tekinteni, hogy az Egyesült Királyság jogellenesen nem nyújtott megfelelő adójóváírást a részvényesek szá-

83 – Lásd Fennelly főtanácsnoknak a fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott Metallgesellschaft-ügyben előterjesztett indítványa 45. pontját.

84 – E tekintetben lásd a Bíróság válaszát a fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott Metallgesellschaft-ügy második kérdésére.

mára. Ehelyett ennek közvetlen következménye egyszerűen az ezen részvényesekre kirótt többletadó ahhoz képest, ha az Egyesült Királyság teljesítette volna a közösségi jogi kötelezettségeit, és amely veszteséget pedig a részvényesek viselik, és nem az osztalékfizető társaságok. Ezzel szemben az e társaságok által a részvényesek részére fizetett osztalék összegének növelése véleményem szerint nem következik elkerülhetetlenül az adójóváírás megtagadásából, illetve csak ebből nem lehet azt a következtetést levonni, hogy a nagyobb osztalék teljesítése szükségképpen a kifizető társaságot ért veszteségnek minősül.

134. Főszabály szerint a nemzeti bíróság feladata annak meghatározása, hogy a különböző keresetek miként minősülnek a nemzeti jog alapján. Ugyanakkor, ahogyan azt fent jeleztem, ennek feltétele, hogy a minősítésnek biztosítania kell, hogy hatékony jogorvoslat álljon a próbaper felperesei rendelkezésére az általuk viselt azon pénzügyi veszteség visszatérítése vagy kár megtérítése érdekében, amelyből a tagállam hatóságai az adóelőleg-fizetés 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 Brasserie du Pêcheur ügyben hozott ítéletben megállapított feltételei adott esetben nem teljesülnek, ennek ellenére ilyen helyzetben biztosítania kell a hatékony jogorvoslatot.

135. A jelen ügy kapcsán például nem vagyok meggyőződve arról, hogy a Brasserie du Pêcheur ügyben hozott ítéletben megállapított feltételek teljesülnek minden, a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelemben az Egyesült Királyság rendszerével kapcsolatban felhozott szempontból, amelyek véleményem szerint ellentétesek a közösségi joggal. Nyilvánvaló, hogy az első feltétel (a megsértett jogszabály arra irányul, hogy jogokat keletkeztessen magánszemélyek számára) teljesül, mivel a kérelemben szereplő közösségi jogszabályok mindegyike közvetlenül hatályos. Nagyjából ugyanez áll a harmadik feltételre (a tagállamot terhelő kötelezettség megsértése és a jogsérelmet szenvedett személyek kára közötti kövezetlen okozati összefüggés) a hatodik kérdés (ix) pontjában szereplő kereset esetleges kivételével, az általam fent kifejtett okok miatt.

136. Ugyanakkor jelentős kétségeim vannak a tekintetben, hogy a második feltétel – a közösségi jog „kellően súlyos" megsértése – a rendszer minden olyan szempontjából teljesül-e, amelyek véleményem szerint ellentétesek a közösségi joggal. Ahogyan a Bíróság

85 – A fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott Metallgesellschaft-ügyben hozott ítélet 96. pontja.

a Brasserie du Pêcheur ügyben hozott ítéletben kifejtette,

„[...] a döntő tényező annak megállapításához, hogy egy közösségi jogsértés kellően súlyos-e, az, hogy az érintett tagállam vagy a közösségi intézmény a mérlegelési jogkörének korlátait nyilvánvalóan és súlyosan túllépte-e.

E vonatkozásban, azon szempontok között, melyeket a hatáskörrel rendelkező bíróság figyelembe vehet, meg kell említeni a megsértett szabály egyértelműségének és pontosságának fokát, a megsértett szabály által a nemzeti vagy közösségi hatóságok részére biztosított mérlegelési jogkör terjedelmét, a kötelezettségszegés vagy a károkozás szándékos vagy gondatlan jellegét, az esetleges jogi tévedés menthetőségét vagy ennek hiányát, valamint azt a körülményt, hogy egy közösségi intézmény magatartása hozzájárulhatott-e a mulasztáshoz vagy a közösségi joggal ellentétes nemzeti intézkedések vagy gyakorlat fenntartásához vagy elfogadásához.

Mindenesetre a közösségi jog megsértése nyilvánvalóan súlyos, ha annak ellenére továbbra is fennáll, hogy a felrótt kötelezettségszegést megállapító ítéletet, vagy előzetes döntéshozatal iránti kérelem alapján ítéletet hoznak, illetve a tárgyban a Bíróság következetes ítélkezési gyakorlatából következik a kérdéses magatartás jogsértő jellege." [86]

137. A Metallgesellschaft-ügyben hozott ítéletében a Bíróság, ahogy fent megjegyeztem, nem foglalkozott ezzel a kérdéssel, és a nemzeti bíróság sem tette fel azt ebben az ügyben. Fennelly főtanácsnok – ahogy említettem – azon a véleményen volt, hogy a felperes jogorvoslata ebben az esetben visszatérítési jellegű, még ha tett is néhány másodlagos észrevételt arra nézve, hogy a Brasserie du Pêcheur ügyben hozott ítéletben megállapított feltételek teljesültek-e. Ahogyan megjegyezte: „Az a kérdés, hogy az EK-Szerződés 43. cikke olyan egyértelmű és pontos, hogy a jogsértés kellően súlyosnak tekinthető-e. Ezt annak az elterjedt gyakorlatnak a fényében kell vizsgálni, amely a lakóhelyet a közvetlen adóztatás kritériumának tekinti, a vonatkozó ítélkezési gyakorlat aktuális állásával együtt a tárgybeli időpontban. A kérdés azokra a korlátokra vonatkozik, amelyek érintik e kritérium tagállamok általi alkalmazhatóságát, amennyiben az hátrányos a más tagállamban illetőséggel rendelkezők érdekeire. Röviden: a csoportos jövedelemadózás választásának kizárása objektíven nézve menthető volt vagy sem?" [87] Ezt követően kifejtette, hogy mivel a szóban forgó ügyben közvetett hátrányos

86 – A fenti 81. lábjegyzetben hivatkozott Brasserie du Pêcheur ügyben hozott ítélet 55–58. pontja.

87 – Lásd Fennelly főtanácsnoknak a fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott Metallgesellschaft-ügyben előterjesztett indítványa 55. pontját.

megkülönböztetésről van szó, azt „általában kellően súlyosnak kell tekinteni [...] Ahhoz, hogy a Szerződés 52. cikkének a jelen ügyben szereplőhöz hasonló megsértését menthetőnek minősítse, a nemzeti bíróságnak nemcsak azt kell megállapítania, hogy az Egyesült Királyság hatóságai ténylegesen meg voltak győződve arról, hogy a szóban forgó csoportos mentesség kiterjesztésének megtagadása azon csoportok esetében, amelyek anyavállalata nem rendelkezett belföldi illetőséggel, szigorúan véve szükséges volt, hanem azt is, hogy objektíven vizsgálva a Bachmann-ügyben hozott ítélet [88] alapján, illetve a Szerződés olyan alapvető szabályai – mint a letelepedés szabadsága – alóli kivételek megszorító értelmezése elvének fényében, e meggyőződés ésszerű volt-e" [89].

138. Egyetértek Fennelly főtanácsnokkal abban, hogy az alapvető kérdés annak eldöntésénél, hogy az olyan jogsértés, mint az Egyesült Királyságé, kellően súlyos-e, az, hogy a jogi tévedés tárgyilagosan nézve menthető volt, vagy sem. Azzal is egyetértenék, hogy a közösségi jog legtöbb területén a közvetett hátrányos megkülönböztetés valószínűleg megfelel ennek a szempontnak. Ugyanakkor, ahogy azt a Test Claimants in the ACT Group Litigation ügyben előterjesztett indítványomban [90] is kifejtettem, a Bíróság ítélkezési gyakorlatának az a bizonyos része, amely megállapítja a Szerződés szabad mozgásra vonatkozó rendelkezései alkalmazásának korlátait a közvetlen adóztatás területén, rendkívül összetett, és kialakítása részben jelenleg is tart. Például véleményem szerint nem volt teljesen világos a legutóbbi, Verkooijen [91] és Manninen [92] ügyekben hozott ítéletekig, hogy a székhely szerinti államként eljáró tagállamokat az EK 43. és az EK 56. cikk arra kötelezi, hogy egyenértékű mentesítést biztosítsanak a gazdasági kettős adóztatás alól a külföldről származó jövedelemmel rendelkező belföldi illetőségű részvényeseknek azzal, amelyet a belföldről származó jövedelemmel rendelkező belföldi illetőségű részvényesek élveznek. E területek ugyanakkor ellentmondásban lehetnek olyan kötelezettségekkel, amelyek világosan következnek az olyan másodlagos jogforrásokból, mint például az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv, illetve a Bíróság abban az időben érvényesülő ítélkezési gyakorlatából, amikor a vonatkozó intézkedések hatályban voltak. Összefoglalva úgy gondolom, hogy azok a jogsértések, amelyek a Bíróság e területre vonatkozó ítélkezési gyakorlata akkori fejlettségi szintjén következtek be, nem minősülhetnek olyan cselekményeknek, mint amelyek – a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében – nyilvánvalóan és súlyosan megsértik a tagállam mérlegelési jogkörének korlátait. A nemzeti bíróság feladata ezzel kapcsolatban a jelen ügy tényállásának végleges értékelése [93].

139. A hatodiktól a kilencedikig terjedő kérdésekre ennek megfelelően véleményem

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

89 – Lásd Fennelly főtanácsnoknak a fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott Metallgesellschaft-ügyben előterjesztett indítványa 56. pontját.

90 – Lásd a 2. lábjegyzetet.

91 – Lásd a 33. lábjegyzetet.

92 – Lásd a 33. lábjegyzetet.

93 – Lásd például a fenti 81. lábjegyzetben hivatkozott Brasserie du Pêcheur ügyben hozott ítélet 58. pontját.

szerint azt a választ kell adni, hogy a tartozatlanul megfizetett adók visszatérítésére vonatkozó közösségi szabályozás hiányában az egyes tagállamok belső jogrendjének feladata, hogy kijelöljék a hatáskörrel rendelkező bíróságokat, és meghatározzák azon jogok védelmének biztosítását szolgáló keresetek eljárási szabályait, amelyek a közösségi jogból erednek az adóalanyok számára, ideértve a jogsérelmet szenvedett fél által a nemzeti bíróságok előtt indított keresetek minősítését. 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.

V – Időbeli korlátozás

140. 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. Azt kéri, hogy a Bíróság ebben az esetben a Banca Popolare di Cremona ügyben hozott ítéletének [94] megfelelően nyissa meg újra a szóbeli szakaszt. Az Egyesült Királyság Kormánya megjegyzi, hogy a jelen ügyben érintett szabályozást soha nem támadták a Bíróság Metallgesellschaft-ügyben hozott ítéletét [95] megelőzően, amely a jelen ügy által érintetthez képest a szabályozás egy másik vetületére vonatkozott. Emellett a szabályozás lényegében nem változott 1973 és hatályon kívül helyezése, 1999 között, amely időszak alatt a beszámítási rendszer a Bizottság által leginkább támogatott módszer volt a kettős adóztatás kiküszöbölésére. Végül az Egyesült Királyság Kormánya azt állítja, hogy a szóban forgó igények potenciális összege 7 milliárd GBP-t is kitehet, amely költséget még súlyosabbá teheti a követelések 1974-ig történő visszamenőleges rendezési kötelezettségével felmerülő nehézség.

141. Ezt cáfolandó, a próbaper felperesei azt állítják, hogy a jelen ügy lehetséges pénzügyi következményei jóval kisebbek, mint az Egyesült Királyság Kormányának becslése – szerintük a szóban forgó összeg 100 millió és 2 milliárd GBP között helyezkedik el, az angol nemzeti bíróságok előtt elévülés tárgyában folyamatban lévő eljárás kimenetelétől függően. Emellett előadják, hogy bár az Egyesült Királyság szabályozását kifejezetten csak a viszonylag közeli múltban támadták az EK 43. és az EK 56. cikken alapuló keresetekkel az Egyesült Királyság nemzeti bíróságai előtt, az intézkedéseket – és különösen határokon átnyúló alkalmazásukat – ezt megelőzően más módon már vitatták. A próbaper felperesei végül azt kérik, hogy

94 – Jacobs főtanácsnoknak a Bíróság előtt folyamatban lévő, C-475/03. sz., Banca Popolare di Cremona ügyben 2005. március 17-én előterjesztett indítványa.

95 – Lásd a 12. lábjegyzetet.

amennyiben a Bíróság korlátozná az ítélet időbeli hatályát, a szóbeli szakaszt újból meg kell nyitni annak érdekében, hogy ezzel kapcsolatban további észrevételeket tehessenek.

142. Az időbeli korlátozásra vonatkozó jogalapokra alkalmazandó elvek felidézésével kezdve, a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az általa a közösségi jog valamely rendelkezésének adott értelmezés megvilágítja és pontosan meghatározza e rendelkezés értelmét és hatályát, ahogyan e rendelkezést hatálybalépésétől fogva érteni és alkalmazni kellett volna. Rendkívül kivételes estekben, figyelemmel a jogbiztonság igényére, a Bíróság a közösségi jogrendben benne rejlő jogbiztonság általános elvének alkalmazásával úgy döntött, hogy korlátozza az érdekelt személyek azon lehetőségét, hogy a jóhiszeműen létrehozott jogviszonyok vitatása céljából hivatkozzanak az így értelmezett rendelkezésre. A Bíróság csakis pontosan meghatározott körülmények között folyamodott ehhez a megoldáshoz: egyrészt (1) amikor az érvényesnek és hatályosnak ítélt szabályozáson alapuló, jóhiszeműen létrehozott jogviszonyok nagy számának következtében súlyos gazdasági következmények veszélye állt fenn, másrészt (2) amikor úgy tűnt, hogy a közösségi rendelkezések hatályát illető objektív és jelentős bizonytalanság miatt a magánszemélyeket és a nemzeti hatóságokat a közösségi jogszabályoknak nem megfelelő magatartásra ösztönözték, és ehhez a bizonytalansághoz esetleg más tagállamok és a Bizottság magatartása is hozzájárult [96].

143. Áttérve az Egyesült Királyság jelen ügyben előadott érvelésének megválaszolására, az első észrevételem az, hogy amennyiben valamelyik fél az eljárás során kérelmet terjeszt a Bíróság elé, e félnek kell biztosítania, hogy érveit kellőképpen kifejtse, és hogy a Bíróság rendelkezésre álljanak a tárgybeli ítélet meghozatalához szükséges információk. Ez a Bíróság eljárásának alapvető elve, amely szükséges ahhoz, hogy elkerülhető legyen az, hogy a Bíróság tisztán feltételezések alapján, vagy olyan feltevések alapján ítélkezzen, amelyek később esetleg helytelennek bizonyulnak. Emellett főszabály szerint a felek írásbeli indítványainak tartalmazniuk kell minden jogalapot, amelyre hivatkozni kívánnak [97]. Ez nemcsak annak érdekében fontos, hogy a többi fél megfelelő válaszadási lehetőséggel rendelkezzék, hanem segíti a Bíróságot abban, hogy előkészítő döntéseket hozzon, mint például az

96 – Lásd a C-209/03. sz. Bidar-ügyben 2005. március 15-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-2119. o.) 66–69. pontját, Jacobs főtanácsnoknak a 94. lábjegyzetben hivatkozott Banca Popolare di Cremona ügyben előterjesztett indítványa 74. és 75. pontját, valamint Tizzano főtanácsnoknak a C-292/04. sz. Meilicke-ügyben 2005. november 10-én előterjesztett indítványát (EBHT 2007., I-1835. o.).

97 – A közvetlen keresetek esetében lásd a Bíróság eljárási szabályzatának 38. cikkét és 42. cikkének 2. §-át. A 38. cikk szerint a kérelmeknek tartalmazniuk kell a „felhozott jogalapok rövid ismertetését". A 42. cikk 2. §-a szerint „Az eljárás további részében semmilyen új jogalapot nem lehet felhozni, kivéve, ha az olyan jogi vagy ténybeli helyzetből származik, amely az eljárás során merült fel. Ha az eljárás során a fél az előző bekezdésben említett új jogalapot hoz fel, az elnök – a rendes eljárási határidő lejárta után, az előadó bíró jelentése alapján és a főtanácsnok meghallgatását követően – a másik fél számára határidőt állapíthat meg a jogalap megválaszolására. A jogalap elfogadhatóságáról az eljárást befejező ítéletben döntenek."

ügyek kiosztása meghatározott ítélkező testületek között vagy az esetlegesen szükséges előkészítő intézkedések elrendelése.

144. A jelen ügyben az Egyesült Királyság Kormánya írásbeli észrevételeiben nem terjesztett elő időbeli korlátozásra irányuló kérelmet. Ezt a kérelmet a tárgyaláson terjesztette elő anélkül, hogy előadta volna az annak alapjául szolgáló részletes érvelést vagy bizonyítékokat azon két körülmény vonatkozásában, amelyet a Bíróság általam fent ismertetett állandó ítélkezési gyakorlata az ítélet időbeli hatályának korlátozása feltételeként előír. Ami az első körülményt illeti – az érvényesnek és hatályosnak ítélt szabályozáson alapuló, jóhiszeműen létrehozott jogviszonyok nagy számának következtében előálló súlyos gazdasági következmények veszélye –, míg az Egyesült Királyság a szóban forgó keresetek potenciális összegét 7 milliárd GBP-re becsülte, nem jelölte meg ezen érték kiszámításának módját, illetve azon érintett jogviszonyok számát, amelyre ezt alapozta. Az Egyesült Királyság Kormánya nem nyújtott további felvilágosítást válaszként a próbaper felperesei ellenérvére, amely szerint a szóban forgó valós érték 100 millió és 2 milliárd GBP közé tehető. Ami a második körülményt illeti – „a közösségi rendelkezések hatályát illető objektív és jelentős bizonytalanság miatt" a magánszemélyeket és a nemzeti hatóságokat „a közösségi jogszabályoknak nem megfelelő magatartásra ösztönözték" –, azzal kapcsolatban az Egyesült Királyság Kormánya csupán azt állította, hogy az ACT-rendszert a Metallgesellschaft-ügyben hozott ítélet előtt soha nem támadták meg az Európai Unió joga alapján, valamint hogy a szóban forgó időszak alatt a beszámítási rendszer a Bizottság által leginkább támogatott módszer volt a kettős adóztatás kiküszöbölésére. Nem hozott fel olyan érvet, amely alapján a Bíróságnak az EK 43. és/vagy az EK 56. cikkre vonatkozó ítélkezési gyakorlata releváns lenne a jelen ügyben, sem olyan „határpontot" nem jelölt meg, amelyet véleménye szerint a Bíróságnak el kellene fogadnia ítélete időbeli hatályának korlátozásához [98].

145. Ezen okok alapján úgy vélem, hogy a Bíróságnak minden további nélkül el kellene utasítania az Egyesült Királyság Kormányának időbeli korlátozásra irányuló kérelmét, annak nem megfelelő indokolása miatt. Megjegyzem, hogy az Egyesült Királyság Kormánya nem próbált semmilyen igazolást nyújtani arra nézve, hogy miért nem hivatkozott az időbeli korlátozásra irányuló kérelmére írásbeli indítványaiban, illetve arra nézve, hogy miért nem nyújtott be megalapozott indokolást e kérdésben a Bíróság előtt zajló eljárás menete során. Igaz, hogy az Egyesült Királyság Kormánya azt kérte a Bíróságtól, hogy a Banca Popolare di Cremona ügyben hozott ítéletének megfelelően nyissa meg újból a szóbeli szakaszt. Ugyanakkor a Bíróság ítélkezési gyakorlatának hosszú ideje bevezetett alapvető sajátossága, hogy az ítéletek időbeli korlátozásának az általam fent kiemelt két alapfeltétele van. A szóban forgó, Jacobs főtanácsnok indítványa alapján újból megnyitott Banca Popolare di

98 – Ezzel szemben például a 94. lábjegyzetben hivatkozott Banca Popolare di Cremona ügyben és a 96. lábjegyzetben hivatkozott Meilicke-ügyben az olasz és a német kormány érdemi érveket terjesztett elő az időbeli korlátozás mellett már az eredeti írásbeli észrevételeiben.

Cremona ügyben hivatkozott ítélkezési gyakorlat másik szempontja – vagyis az ítélet hatályára vonatkozó jövőbeli határpont megállapításának lehetősége – fel sem merült a jelen ügyben.

146. Amennyiben a Bíróság azt az álláspontot fogadja el, hogy az, hogy az Egyesült Királyság nem támasztotta alá kérelmét, önmagában nem elegendő az időbeli korlátozás elutasításához, akkor – bár a jogalapra vonatkozó érvelés hiányában a fenti okokból nem tartom szükségesnek a kérelem érdemét érintő véleményem kifejtését – a következő észrevételeket tenném. Bár ahogyan fent jeleztem, a Szerződés szabad mozgásra vonatkozó rendelkezései alkalmazásának korlátai a közvetlen adóztatás területén nem mindig voltak egyértelműek, úgy vélem, az Egyesült Királyságnak tudatában kellett volna lennie azon kockázat fennállásával, hogy az olyan rendszert, amely kedvezőtlenebbül kezeli a külföldről származó jövedelmeket, mint a belföldről származó jövedelmeket, hátrányos megkülönböztetőnek és a közösségi joggal ellentétesnek minősül. Legkésőbb a Bíróság „Avoir Fiscal" ügyben hozott ítélete után – vagy akár előbb is – az Egyesült Királyság számára világossá kellett volna válnia, hogy a hátrányos megkülönböztetés alapvető tilalma a közvetlen adóztatást szolgáló intézkedésekre egyaránt alkalmazható, még ha ez az ítélet – ilyen intézkedések révén – másfajta hátrányos megkülönböztetésre is vonatkozott [99]. Emellett nem tudok egyetérteni az Egyesült Királyság azon hallgatólagos állításával, amely szerint a beszámítás a Bizottság által leginkább támogatott módszer volt a kettős adóztatás kiküszöbölésére, és emiatt vélte úgy e tagállam, hogy rendszere összhangban áll a közösségi joggal: még ha a Bizottság általában véve elfogadta is a beszámítás módszerét, nem fogadta el a jelen ügyben érintett egyesült királyságbeli beszámítási rendszer hátrányosan megkülönböztető vonásait. Éppen ezért nincs ok azt hinni, hogy az Egyesült Királyságot a közösségi rendelkezések hatályát illető objektív és jelentős bizonytalanság „ösztönözte" rendszere fenntartására, vagy hogy a Bizottság is hozzájárult ehhez a bizonytalansághoz, a Bíróság fent ismertetett ítélkezési gyakorlatában alkalmazott második feltétel értelmében.

147. A fenti okok miatt úgy vélem, hogy a Bíróságnak el kellene utasítania az Egyesült Királyság Kormányának kérelmét az ítélet hatályának időbeli korlátozására.

99 – A 270/83. sz., Bizottság kontra Franciaország-ügyben 1986. január 28-án hozott ítélet (EBHT 1986., 273. o.).

VI – Végkövetkeztetések

148. A fenti okokból a Bíróságnak azt javasolom, hogy a következő válaszokat adja a High Court of Justice (Anglia & Wales), Chancery Division által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelemben foglalt kérdésekre:

– Ellentétes az EK 43., illetve az EK 56. cikkel, ha valamely tagállam olyan intézkedéseket alkalmaz és tart hatályban, mint a jelen ügyben érintettek, amelyek az érintett tagállamban illetőséggel rendelkező társaság által másik belföldi illetőségű társaságoktól kapott osztalékot mentesítik a társasági adó alól, míg a valamely másik tagállamban illetőséggel rendelkező társaságok által a belföldi illetőségű társaságoknak fizetett osztalékra – az osztalék után fizetendő forrásadóra, illetve bizonyos körülmények között a külföldi illetőségű társaságok által az illetőségük szerinti tagállamban a nyereségük után megfizetett adóra a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény szerinti mentesítést alkalmazva – társaságiadó-kötelezettséget írnak elő.

– Amennyiben az előzetes döntéshozatalra utaló határozat második és harmadik kérdésében leírt, Egyesült Királyságban alkalmazott rendszer társasági szinten teljes körű mentességet biztosít az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező részvényesek részére kifizetett belföldi eredetű osztalékok vonatkozásában a gazdasági kettős adóztatás alól, azonban nem biztosít teljes körű mentességet a gazdasági kettős adóztatás alól a másik tagállamokban illetőséggel rendelkező társaságok által kifizetett osztalékok tekintetében, hátrányos megkülönböztetést alkalmaz, és ellentétes az EK 43. és az EK 56. cikkel, valamint a hatálya alá eső osztalékok tekintetében az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikkének (1) bekezdésével. Ugyanakkor e rendszer nem sérti ezen irányelv 6. cikkét.

– Amennyiben az Egyesült Királyság intézkedései bizonyos körülmények között lehetővé teszik a belföldi illetőségű társaságok számára, hogy választásuk szerint részükre visszatérítsék a részvényeseiknek fizetett osztalék után fizetett ACT-t annyiban, amennyiben a belföldi illetőségű társaságok a külföldi illetőségű társaságoktól (ideértve a harmadik országokban illetőséggel rendelkező társaságokat) kapták ezen összegeket, (1) ellentétes az EK 43. cikkel, az EK 56. cikkel és az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikkének (1) bekezdésével, ha ezen intézkedések arra kötelezik a belföldi illetőségű társaságokat, hogy megfizessék az ACT-t, majd azt követően kérjék annak visszatérítését, amennyiben ez nem biztosítja ugyanolyan mértékben a gazdasági kettős adóztatás alóli mentesülést, mint a belföldről származó jövedelmek esetében; és (2) ellentétes az EK 43. cikkel és az EK 56. cikkel, ha nem biztosítják, hogy a belföldi illetőségű társaságok részvényesei ugyanolyan mértékben mentesüljenek a gazdasági kettős adóztatás alól, mint amelyben akkor részesülnének, ha az osztalékot valamely olyan belföldi illetőségű társaságtól kapnák, amely maga nem részesült külföldi illetőségű társaságoktól származó osztalékban.

– Amennyiben a tagállam az előzetes döntéshozatalra utaló határozat első és második kérdésében ismertetett intézkedéseket 1993. december 31-e előtt fogadta el, majd ezt követően meghozta a negyedik kérdésben vázolt intézkedéseket, és ezen utóbbiak az EK-Szerződés 56. cikkében tiltott korlátozást valósítanak meg, e korlátozást 1993. december 31-én hatályban lévő korlátozásnak kell tekinteni az EK 57. cikk (1) bekezdése értelmében.

– A tartozatlanul megfizetett összegek visszatérítésére vonatkozó közösségi szabályozás hiányában az egyes tagállamok belső jogrendjének feladata, hogy kijelöljék a hatáskörrel rendelkező bíróságokat, és meghatározzák azon jogok védelmének biztosítását szolgáló keresetek eljárási szabályait, amelyek a közösségi jogból erednek az adóalanyok számára, ideértve a jogsérelmet szenvedett fél által a nemzeti bíróságok előtt indított keresetek minősítését. 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.