

L. A. GEELHOED

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2006. február 23.<sup>1</sup>

**I – Bevezetés**

1. A jelen ügyben a High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division) (Egyesült Királyság) által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem kapcsán felmerült legfontosabb kérdés annak az EK 43. és EK 56. cikkel való összeegyeztethetőségére vonatkozik, hogy az Egyesült Királyság megvonja az adójóváírást az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalattól osztalékban részesülő, külföldi illetőségű társaságoktól, míg az ilyen jóváírást biztosítja a belföldi, illetve – kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények alapján – bizonyos más tagállamokban illetőséggel rendelkező társaságoknak. Tehát az a kérdés, hogy milyen feltételek mellett kötelesek – ha egyáltalán azok – a tagállamok az EK 43. és az EK 56. cikk alapján a külföldre fizetett osztalékok kedvezményezettjeinek adójóváírást biztosítani?<sup>2</sup>

2. Az ügy jogi háttere azonos a Bíróság elé korábban utalt Metallgesellschaft és társai ügy jogi hátterével, azaz az Egyesült Királyságban 1973 és 1999 között hatályos társaságiadóelőleg-rendszerről (Advance Corporation Tax – ACT) van szó. Jóllehet a jelen ügyben feltett fő kérdést már abban az ügyben is feltették, a Bíróság akkor úgy ítélte, hogy az akkor feltett többi kérdésre adott válaszra tekintettel nem szükséges e kérdésre választ adni.<sup>3</sup>

3. Az a kérdés új, hogy az EK-Szerződés kötelezi-e az Egyesült Királysághoz hasonló helyzetben lévő tagállamokat arra, hogy adójóváírást biztosítsanak a külföldre fizetett osztalék után. Ilyen módon pedig ez a legutóbbi azon kérdések sorában, amelyekre a legújabb példa a nagyon fontos Marks & Spencer ügyben hozott ítélet<sup>4</sup>, és amelyekkel a Bíróságot a Szerződés szabad mozgást előíró rendelkezéseinek az elsősorban tagállami hatáskörbe tartozó közvetlen társasági adóra történő alkalmazásával kapcsolatos határok meghatározására kérik. Ez olyan terület, amely kapcsán a Bíróság

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – Az ellenkező esetet – azaz az adójóváírás külföldről fizetett osztalékok után történő biztosítását, amely a közelmúltbeli, C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-7477. o.) tárgya – egy párhuzamos, a Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben (HL 2005. C 6., 26. o.) vizsgálják.

3 – Lásd 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.) 97. pontját.

4 – A C-466/03. sz. ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-10837. o.).

– egyre bonyolultabb ténybeli, valamint jogi háttérrel és a Szerződés határainak feszegetésére irányuló érvekkel találkozva – jelentős, meglehetősen összetett ítélkezési gyakorlatot dolgozott ki. Emellett ez olyan terület, amelyen az előreláthatóság és a jogbiztonság elsődleges fontosságú, mivel a tagállamok számára lehetővé kell tenni, hogy viszonylag megbízható bevételi előrejelzésekre támaszkodva tervezhessék a költségvetésüket és alakíthassák ki társaságiadó-rendszerüket. Következésképpen a fenti kérdésre adandó, valóban megfontolt és kielégítő válasz megköveteli, hogy figyelembe vegyük annak alapvető kereteit, hogy miként vizsgálандó a szabad mozgásra vonatkozó szabályoknak a közvetlen adók terén történő alkalmazása.

## II – Az ügy jogi és gazdasági háttere

### A – Az osztalék adóztatásával kapcsolatos háttér áttekintése

4. Mielőtt ismertetnénk az Egyesült Királyság jelen ügyben érintett adórendszerének releváns rendelkezéseit, fontos bemutatni a társaságok által felosztott nyereség (osztalék) adóztatásának az Európai Unión belüli tágabb rendszerét, hiszen ez alkotja a jelen ügy jogi és gazdasági hátterét. Elvben a társaságok nyereségének felosztása kapcsán

két adózási szint lehetséges. Az első az érintett társaság szintjén helyezkedik el, és társaság nyereségére kivetett társasági adó formájában jelentkezik. Valamennyi tagállam kivet társasági adót a társaság szintjén. A második szint a részvényesek szintje, ahol az adóztatás a részvényesek számára kifizetett osztalékot terhelő jövedelemadó (a legtöbb tagállamban ezt a módszert alkalmazzák) és/vagy az osztalékfizetéskor a társaság által levonandó forrásadó formáját öltheti.<sup>5</sup>

5. Az adóztatás e két lehetséges szintjének fennállása egyrészt gazdasági értelemben vett kettős adóztatáshoz (ugyanazon jövedelem két adózónál történő kettős megadóztatásához), másrészt jogi értelemben vett kettős adóztatáshoz (ugyanazon jövedelem ugyanazon adózónál történő kettős megadóztatásához) vezethet. Gazdasági értelemben vett kettős adóztatásról akkor beszélünk, ha például ugyanazt a nyereséget először a társaságnál társasági adó címén, majd azután a részvényesnél jövedelemadó címén is megadóztatják. Jogi értelemben vett kettős adóztatás akkor jelentkezik, ha például a részvényes először forrásadót köteles fizetni,

5 – Lásd mindazonáltal a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv (HL L 225., 6. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.) 5. cikkének (1) bekezdését. A leányvállalat által az anyavállalatának felosztott nyereség – legalábbis amennyiben ez utóbbi legalább 25%-os részesedéssel rendelkezik a leányvállalat tőkéjéből – mentesül a forrásadó alól.

majd ugyanezt a nyereséget a különböző államok által kivetett jövedelemadó formájában második adó is terheli.

6. A jelen ügy az Egyesült Királyság által a részvényeseket sújtó gazdasági értelemben vett kettős adóztatás enyhítésére irányuló céllal és hatással létrehozott rendszer közösi jogi jogszerűségére vonatkozik.

7. Amikor a tagállamok úgy döntenek, hogy megvalósítják e célt, és meghatározzák ennek módját, lényegében négy rendszer közül választhatnak, amelyeket „klasszikus”, „táblázati”, „mentesítő” és „jóváírási” rendszernek nevezhetünk. Az osztalék adóztatásának klasszikus rendszerét alkalmazó államok úgy döntöttek, hogy nem enyhítenek a gazdasági értelemben vett kettős adóztatáson: a társaságok nyereségét társasági adó, az osztalékot pedig újabb adó, a részvényes szintjén kivetett jövedelemadó terheli. Ellenben a táblázati, mentesítő és jóváírási rendszerek célja, hogy teljesen vagy részben megakadályozzák a gazdasági értelemben vett kettős adóztatást.<sup>6</sup> Az államok akkor alkalmaznak táblázati rendszert (amelynek több eltérő formája is létezik), ha úgy döntenek, hogy a társaságok nyereségét társasági adónak vetik alá, az osztalékot viszont a jövedelem külön kategóriájaként adóztatják meg. A mentesítő rendszert alkalmazók az osztalékjövedelmet mentesítik a jövedelemadó alól. Végül a jóváírási rendszer

keretében a társaságok szintjén szedett társasági adót teljesen vagy részben beszámítják a részvényesek szintjén az osztalékot terhelő jövedelemadóba oly módon, hogy a társasági adó e jövedelemadó (teljes vagy részleges) adóelőlegéül szolgál. Így a részvényesek az osztalék után fizetendő jövedelemadóból levonható adójóváírásban részesülnek az azon nyereséget terhelő társasági adó egésze vagy része tekintetében, amelyből ezen osztalékot fizetik.

8. A jelen ügy szempontjából releváns időszakban az Egyesült Királyságban az osztalékok adóztatásának rendszere jóváírási rendszer volt.

#### *B – Az Egyesült Királyság releváns szabályozása*

9. 1965-től (amikor az Egyesült Királyságban a társasági adó bevezetésre került) 1973-ig az Egyesült Királyság a társasági adó klasszikus rendszerét alkalmazta, amely – mint azt fentebb kifejtettük – nem akadályozta meg a gazdasági értelemben vett kettős adóztatást. 1973-ban az Egyesült Királyságban a klasszikus rendszert az osztalékot terhelő adó részleges jóváírási rendszere váltotta fel,

<sup>6</sup> – E cél legfőbb indoka, hogy elkerüljék a társaságok kölcsönből történő finanszírozásának előnyben részesítését a saját tőkéből történő finanszírozással szemben.

amelynek célja a felosztott nyereséget sújtó diszkrimináció felszámolása volt.<sup>7</sup> Ahogyan azt a Bíróság a fent hivatkozott Metallgesellschaft és társai ügyben hozott ítéletben leírta, ez a rendszer lényegében az alábbi módon működött.

összegével. Az ACT azon összegét, amelyet nem lehetett beszámítani, és amelyet „ACT-többletnek” neveztek, elhatárolható volt valamely más üzleti év általános társasági adójával szembeni jóváírás céljából.<sup>10</sup> A társaságnak lehetősége volt arra is, hogy ezt az ACT-et átadja („átengedje”) a leányvállalatainak, amelyek azután azt levonhatták az általuk fizetendő társasági adóból. Az ACT megfizetése bizonyos esetekben adójóváírást jelentett a társaságok és azon személyek javára, akik részesültek a felosztott nyereségből.

## 1. ACT: Adókötelezettség és jóváírás

10. Az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságok, amelyek bizonyos meghatározott kifizetéseket teljesítettek részvényeseiknek, ideértve az osztalékfizetést, kötelesek voltak társasági adóelőleget (*advance corporation tax*, a továbbiakban: ACT) fizetni, amelynek alapja a kifizetett osztalék összege vagy értéke volt.<sup>8</sup> A felosztott nyereség és az ACT összegét „mentesítő fizetésnek” (*franked payment*) nevezték.<sup>9</sup>

11. A társaság által fizetett ACT összege bizonyos mértékig csökkenthető volt az adott üzleti év nyeresége után fizetendő általános társasági adó („mainstream corporation tax”)

## 2. Adójóváírás: a részvényes társaságok

12. A leányvállalata által fizetett osztalékban részesülő, az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező részvényes társaság, jóllehet elvben társasági adó fizetésére köteles, nem volt köteles megfizetni ezt az adót azok után az összegek után, amelyeket más, szintén az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság fizetett ki részére osztalékként.<sup>11</sup> Továbbá ez a társaság adójóváírásban részesült a leányvállalata által fizetett ACT összegének erejéig.<sup>12</sup> Az osztalék és az adójóváírás együttesen alkották azt, amit „adómentes befektetési jövedelemnek” (*franked invest-*

7 – Lásd a „Reform of Corporation Tax”, az Egyesült Királyság Parlamentje által a részleges jóváírási rendszer elfogadásakor benyújtott hivatalos irat 1. és 5. pontját (Cmnd. 4955).

8 – Az Income and Corporation Taxes Act 1988 (a jövedelem- és társasági adóról szóló 1988. évi törvény, a továbbiakban: ICTA) 14. cikke az akkor hatályos formájában.

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

10 – Az ICTA 239. cikke.

11 – Az ICTA 208. cikke.

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

ment income) neveztek.<sup>13</sup> Az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságnak csak az adómentes befektetési jövedelmét meghaladó mentesítő fizetések összegét kellett megfizetnie. Ez azt jelenti, hogy az ACT-et csak egyszer kellett megfizetni az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságok csoportján belül fizetett osztalékok után. Az ilyen csoportok különös megállapodásokat is köthettek, amelyek alapján az ACT megfizetésére vonatkozó kötelezettség alól bizonyos, a csoport keretében felosztott összegek után mentesülhettek, ha mindkét érintett társaság ezt választotta.<sup>14</sup> E megállapodások képezték a Metallgesellschaft és társai ügyben hozott ítélet tárgyát.<sup>15</sup>

13. Az Egyesült Királyságban illetőséggel nem rendelkező társaság az Egyesült Királyságban nem volt társasági adó fizetésére köteles, de elvben az Egyesült Királyságban jövedelemadó fizetésére volt köteles az Egyesült Királyságból származó jövedelmei után.<sup>16</sup> Mindazonáltal az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság olyan osztalékából részesülő illetőséggel nem rendelkező társaság, amely osztalék kapcsán a társaság nem részesült adójóváírásban, valójában semmilyen jövedelemadó fizetésére nem volt köteles az Egyesült Királyságban a felosztott nyereség összege után.<sup>17</sup> Mivel az

Egyesült Királyság szabályozása szerint az illetőséggel nem rendelkező társaságok nem voltak jogosultak adójóváírásra<sup>18</sup> (kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény eltérő rendelkezése hiányában), az ilyen társaság nem volt jövedelemadó fizetésére köteles.

3. Adójóváírás: természetes személy részvényesek

14. Amennyiben az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező természetes személy részvényesek és bizonyos olyan jogalanyok, mint például a nyugdíjalapok, az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság osztalékából részesültek, az osztalék összegének vagy értékének az ACT mértékének megfelelő részével megegyező mértékű adójóváírásra voltak jogosultak.<sup>19</sup> Ez az adójóváírás beszámításra került az osztalék után fizetendő jövedelemadóba, vagy kifizetésre került a részvényesek számára, ha a jóváírás meghaladta a fizetendő adó mértékét.<sup>20</sup> Az Egyesült Királyságban illetőséggel nem rendelkező természetes személy részvényesek gyakorlatilag nem voltak kötelesek az Egyesült Királyságban jövedelemadót fizetni.<sup>21</sup>

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

14 – Az ICTA 247. cikke.

15 – Lásd a 3. lábjegyzetet.

16 – Az ICTA 20. cikke.

17 – Az ICTA 233. cikkének (1) bekezdése alapján az olyan illetőséggel nem rendelkező társaság, amely az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságtól olyan osztalékban részesült, amely után nem volt jogosult adójóváírásra, nem volt az Egyesült Királyságban az egyedül alkalmazandó alacsonyabb adókulcs szerinti jövedelemadó fizetésére köteles a felosztott összeg után. A 231. cikk (1) bekezdésével összhangban az illetőséggel nem rendelkező társaság nem volt jogosult adójóváírásra, hacsak nem a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján, ez pedig azt jelenti, hogy nem volt jövedelemadó fizetésére köteles az egyedül alkalmazandó legkisebb kulcs szerint.

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

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

20 – Az ICTA 231. cikk (1) és (3) bekezdése.

21 – Az illetőséggel nem rendelkező részvényesek nem voltak jogosultak az adójóváírásra, hacsak nem az Egyesült Királyság és az érintett ország között létrejött kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján. Mindazonáltal az adójóváírásra nem jogosult, illetőséggel nem rendelkező természetes személyt úgy kezelték, hogy a jövedelemadót a legalacsonyabb kulcs alapján fizette a felosztott összeg után (az ICTA 231. cikkének (1) bekezdése). Ebből az következik, hogy a természetes személy, hacsak nem volt jogosult az adójóváírásra a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján, az Egyesült Királyságban jövedelemadó címen semmilyen nettó fizetésre nem volt köteles.

4. A kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények által szabályozott helyzetek

Királyságban jövedelemadó fizetésére voltak kötelesek, de az egyezményben meghatározott korlátozott kulcs szerint.

15. Az Egyesült Királyság és más országok között a kettős adóztatás elkerüléséről kötött egyezmények az illetőséggel nem rendelkező természetes személyek és társaságok számára a jelen ügyben releváns időszakban jogot biztosítottak az adójóváírásra, ennek feltételei azonban egyezményenként eltértek.

16. Erre találunk példát az Egyesült Királyság és a Holland Királyság által kötött egyezményben, amely részleges adójóváírást biztosított azoknak a Hollandiában illetőséggel rendelkező társaságoknak, amelyek Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalataik által fizetett osztalékban részesültek, ha egyedül vagy kapcsolt vállalkozással, illetve vállalkozásokkal közösen közvetlenül vagy közvetve az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságban a szavazati jogok legalább 10%-át ellenőrizték.<sup>22</sup> Ebben az esetben az osztalék korlátozott mértékű jövedelemadó-kulcs alá esett az Egyesült Királyságban. Az olyan, Hollandiában illetőséggel rendelkező természetes személy vagy társaság, aki „portfólió”-befektetőnek minősült – a portfólióbefektetőt úgy határozta meg az egyezmény, hogy kevesebb mint 10%-ot birtokol közvetlenül vagy közvetve – teljes adójóváírásra volt jogosult az Egyesült Királyságból származó osztaléka után.<sup>23</sup> Ezek a befektetők tehát az Egyesült

17. Ellenben az Egyesült Királyság és a Francia Köztársaság között a kettős adóztatás elkerüléséről létrejött egyezmény például csak akkor biztosított jogot az adójóváírásra, ha az osztalék kedvezményezettje az érintett leányvállalatnál a szavazati jogok kevesebb mint 10%-ával rendelkezett. Egyéb, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények, mint például az Egyesült Királyság és a Németországi Szövetségi Köztársaság között létrejött egyezmény, nem biztosítottak jogot az adójóváírásra.

18. Ráadásul bizonyos, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények, mint például az Egyesült Királyság és a Holland Királyság között létrejött egyezmény<sup>24</sup>, úgynevezett „előnyt korlátozó” klauzulát is tartalmaztak, amely kizárta az adójóváírás-hoz való (egyébként fenálló) jogot, amennyiben az illetőséggel nem rendelkező részvényes tagja olyan országban illetőséggel rendelkező társaság, amellyel az Egyesült Királyság az Egyesült Királyságból származó osztalékban részesülő társaság számára az adójóváírás lehetőségét nem biztosító kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményt kötött. Így például az Egyesült Királyság és a Holland Királyság között létrejött egyez-

22 – Az Egyesült Királyság és a Holland Királyság között létrejött egyezmény 10. cikke (3) bekezdésének c) pontja.

23 – Az Egyesült Királyság és a Holland Királyság között létrejött egyezmény 10. cikke (3) bekezdésének b) pontja.

24 – Az Egyesült Királyság és a Holland Királyság között létrejött egyezmény 10. cikke (3) bekezdésének d) pontja.

mény 10. cikke (3) bekezdésének d) és i) pontja a jelen ügyben releváns változatában úgy rendelkezett, hogy

„Semmilyen adójóváírás nem jár, ha az osztalékban ténylegesen részesülő társaság nem a holland tőzsdén jegyzett társaság [...] hacsak ez a társaság nem bizonyítja, hogy nem olyan személy, illetve több társult vagy kapcsolt személy gyakorolja felette az ellenőrzést, akik közül bármelyik nem lenne jogosult az adójóváírás igénybevételére, ha ő lenne az osztalék tényleges jogosultja.”

#### 5. Az 1999-es módosítások

19. Az ACT rendszerét eltörölték azon osztalékfizetések tekintetében, amelyekre 1999. április 6. után került sor, azaz a társaságokat többet nem terhelte kötelezettség az ACT megfizetésére vagy elszámolására az ezután az időpont után kifizetett osztalékok tekintetében.<sup>25</sup>

25 – Azokat a társaságokat, amelyek elhatárolt ACT-többlettel rendelkeztek, kedvezményben részesítették az ACT-többlettük után az úgynevezett „fiktív ACT” rendszernek köszönhetően.

#### C – A releváns másodlagos közösségi jog

20. A jelen ügyben legfontosabb másodlagos közösségi jogszabály a 90/435 irányelv, amelynek rendelkezései meghatározzák azt az adójogi keretet, amely az eltérő tagállamban illetőséggel rendelkező anya- és leányvállalatok kapcsolatait szabályozza azért, hogy megkönnyítse a társaságok tömörülését.<sup>26</sup> Az irányelv 5. cikke előírja, hogy a leányvállalat által az anyavállalatnak felosztott nyereség, amennyiben ez utóbbi legalább 25%-os részesedéssel rendelkezik a leányvállalat tőkéjében, mentesül a forrásadó alól. Mindazonáltal a 7. cikk az alábbiakat mondja ki:

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

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

26 – Lásd az 5. lábjegyzetet.

### III – A ténybeli háttér és a Bíróság elé terjesztett kérdések

21. Az ACT címén indított kollektív eljárás, az „ACT group litigation” a fent hivatkozott Metallgesellschaft és társai ügyben hozott ítéletet követően – amelyben a Bíróság úgy ítélte meg, hogy ellentétes az EK 43. cikkel (az ügyben kérdéses brit szabályozáshoz hasonló) olyan tagállami adójogi szabályozás, amely az e tagállamban illetőséggel rendelkező társaságok számára lehetőséget biztosít arra, hogy anyavállalatuknak az ACT megfizetésére irányuló kötelezettség nélkül fizessenek osztlékot, amennyiben ez utóbbi is illetőséggel rendelkezik ebben a tagállamban (csoportos adóztatási rendszer), míg megtagadja ezt a lehetőséget akkor, ha az anyavállalat egy másik tagállamban rendelkezik illetőséggel – mintegy száz társaság által a High Court of Justice-hoz benyújtott megterítés iránti, illetve kártérítési kereseteket érinti.

22. Az ACT címén folyó kollektív eljárás négy eltérő keresecsoportot foglal magában, és a kollektív eljárást elrendelő, a keresetek által feltett közös kérdéseket ismertető végzés határozza meg, hogy melyekről kell dönteni. A jelen ügy a kollektív eljárás IV. csoportját érinti, amely az előzetes döntéshozatalra utaló végzés időpontjában 28 vállalatcsoporttól származó keresetre vonatkozott. A kérdést előterjesztő bíróság felügyelete mellett a felek öt „próbaügyet” választottak, amelyet a kollektív eljárás e csoportjából ajánlottak a bíróság figyelmébe, és a bíróság ezek közül választott ki négyet a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem szempontjából. Ezek a próbaügyek az alábbi esetekre vonatkoznak: 1) az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező Pirelli UK

PLC által 1974. január és 1989. május között az Olaszországban illetőséggel rendelkező Pirelli & C SpA számára fizetett osztlékok; ebben az időszakban a Pirelli SpA a Pirelli UK PLC rendes részvényeinek legalább 10%-át birtokolta; 2) az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező Essilor Ltd által 1979. szeptember és 1998. december között a Franciaországban illetőséggel rendelkező Essilor international SA számára fizetett osztlékok; a jelen ügyben releváns időszakban az Essilor Ltd az Essilor international SA 100%-os tulajdonú leányvállalata volt; 3) az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező BMW (UK) Ltd által 1993 és 1994 között a Hollandiában illetőséggel rendelkező BMW Holding BV számára fizetett osztlékok. A BMW (UK) Ltd a jelen ügyben releváns időszakban a BMW Holding BV tulajdonában volt, ez utóbbi pedig 100%-os közvetlen tulajdonú leányvállalata volt a német BMW AG társaságnak; a BMW Holding BV részvényeit az ügyben releváns időszakban nem jegyezték a holland tőzsdén; és 4) az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező Sony United Kingdom Ltd által 1995 és 1998 között a Hollandiában illetőséggel rendelkező Sony Europe Holdings BV számára fizetett osztlékok; a Sony United Kingdom Ltd ez utóbbi társaság 100%-os leányvállalata volt. A Sony Europe Holdings BV pedig egy Japánban illetőséggel rendelkező társaság tulajdonában volt.

23. A 2004. június 9-én tartott tárgyalást követően az alapügy felperesei és az adóhatóság beleegyezésével a High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division) az eljárást felfüggesztette, és előzetes döntésho-



zatal céljából az EK 234. cikke alapján az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1. Ellentétes-e az EK 43. vagy EK 56. cikkel (figyelemmel az EK 57. és EK 58. cikkekre, illetve azok előzményeire):

a) Az, hogy A tagállam (például az Egyesült Királyság)

i. olyan jogszabályt alkotson, illetve tartson hatályban, amely teljes körű jóváírást tesz lehetővé az A tagállamban illetőséggel rendelkező gazdasági társaságok által az A tagállamban illetőséggel rendelkező természetes személy részvényeseknek fizetett osztalék (»releváns osztalék«) tekintetében;

ii. hatályba léptessen bizonyos más tagállamokkal, illetve harmadik országokkal kötött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményekben található rendelkezéseket, amelyek teljes körű (az egyezményekben meghatározott adónál alacsonyabb adót eredményező) jóváírást tesznek lehetővé az adott tagállamban, illetve harmadik országban illetőséggel rendelkező természetes személy részvényeseknek fizetett osztalék tekintetében;

ugyanakkor sem a hazai jogszabályok, sem a vonatkozó kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján nincsen lehetőség (teljes vagy részleges) jóváírára a releváns osztalék tekintetében abban az esetben, ha azt az A tagállamban (például az Egyesült Királyságban) illetőséggel rendelkező leányvállalat fizeti a B tagállamban (például Németországban) illetőséggel rendelkező anyavállalatának?

b) Az, hogy az A tagállam (például az Egyesült Királyság) – annak érdekében, hogy érvényesítse a kettős adóztatás elkerüléséről szóló vonatkozó rendelkezést – részleges adójóváírást tesz lehetővé a C tagállamban (például a Holland Királyságban) illetőséggel rendelkező anyavállalatnak fizetett releváns osztalék tekintetében, ugyanakkor nem teszi lehetővé a részleges jóváírást a B tagállamban (például Németországban) illetőséggel rendelkező anyavállalat részére fizetett osztalék esetén, tekintettel arra, hogy az A és B tagállam között a kettős adóztatás elkerüléséről kötött egyezményben nincs a részleges adójóváírással kapcsolatos rendelkezés;

c) Az, hogy az A tagállam (például az Egyesült Királyság) nem teszi lehetővé a részleges adójóváírást a C tagállamban (például Hollandiában) illetőséggel rendelkező anyavállalatnak fizetett releváns osztalék

tekintetében abban az esetben, ha az valamely B tagállamban (például Németországban) illetőséggel rendelkező társaság többségi irányítása alatt áll, ugyanakkor az A tagállam a vonatkozó kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény rendelkezése alapján lehetővé teszi a jóváírást:

- i. a C tagállamban illetőséggel rendelkező gazdasági társaság részére, ha az a C tagállamban illetőséggel rendelkező személyek többségi irányítása alatt áll;
  - ii. a D tagállamban (például az Olasz Köztársaságban) illetőséggel rendelkező személyek többségi irányítása alatt álló, a C tagállamban illetőséggel rendelkező gazdasági társaság részére, amennyiben az A és D tagállam között a kettős adóztatás elkerüléséről létrejött egyezmény tartalmaz a megfelelő osztalékok tekintetében a részleges adójóváírásról szóló rendelkezést;
  - iii. a D tagállamban illetőséggel rendelkező gazdasági társaság részére, függetlenül annak tulajdonosától?
- d) Másképp kell-e válaszolni az első kérdés c) pontjára, amennyiben a C tagállamban illetőséggel rendel-

kező társaság nem a B tagállamban, hanem valamely harmadik államban illetőséggel rendelkező társaság többségi irányítása alatt áll?

2. Amennyiben az első kérdés a)–c) pontjára adott válaszok mindegyike vagy azok egy része igenlő, milyen közösségi jogelvek vonatkoznak a fentiekben leírt körülmények esetén alkalmazandó közösségi jog és jogorvoslatok tekintetében? És különösen:
  - a) Köteles-e az A tagállam megfizetni:
    - i. a teljes adójóváírást vagy az azzal egyenértékű összeget;
    - ii. a részleges adójóváírást vagy az azzal egyenértékű összeget;
    - iii. a teljes vagy részleges adójóváírást vagy az azzal egyenértékű összeget:
      - (1) csökkentve a fizetendő jövedelemadó összegével vagy

azzal az adóval, amely abban az esetben lett volna fizetendő, ha az adott felperes részére fizetett osztalék tekintetében adójóváírást alkalmaztak volna;

(2) csökkentve a fenti, de más módon kiszámított adóval?

b) A fenti összeg címzettje:

i. a B vagy C tagállamban illetőséggel rendelkező érintett anyavállalat; vagy

ii. az A tagállamban illetőséggel rendelkező érintett leányvállalat?

c) A fenti összegre való jogosultság jogalapja:

i. a jogalap nélkül kivetett összeg megtérítéséhez való jog, oly módon, hogy e megtérítés az EK 43., illetve az EK 56. cikkben biztosított jog következménye vagy annak velejárója; és/vagy

ii. kár kompenzálásához vagy megtérítéséhez való jog, amelynek fennállásához a C-46/93. és C-48/93. sz., Brasserie du Pêcheur és Factortame egyesített ügyekben hozott ítéletben a kártérítésre vonatkozóan előírt feltételeknek teljesíteniük kell; és/vagy

iii. a jogalap nélkül megtagadott kedvezmény megtérítéséhez való jog, és amennyiben igen:

(1) a fenti jog az EK 43., illetve az EK 56. cikkben biztosított jogok következménye vagy azok velejárója; vagy

(2) a megtérítéshez szükséges-e a C-46/93. és C-48/93. sz., Brasserie du Pêcheur és Factortame egyesített ügyekben hozott ítéletben a kártérítés vonatkozásában előírt feltételek teljesülése; vagy

(3) más feltételek teljesülése szükséges-e?

d) A második kérdés c) pontja esetén van-e jelentősége annak, hogy az A állam nemzeti joga alapján a

felperesek kereseteiket megtérítés iránt vagy kártérítés iránt nyújtották be, illetve kártérítés iránt kell benyújtaniuk?

és Factortame egyesített ügyekben hozott ítélet értelmében, különösen annak eldöntésére, hogy – figyelemmel a kérdéses közösségi jogi rendelkezések értelmezésére vonatkozó ítélkezési gyakorlatra – a jogsértés kimenthető volt-e?”

e) Szükséges-e a megtérítéshez az, hogy a keresetet benyújtó társaság bizonyítsa, hogy igénybe vette volna – az esettől függően teljes vagy részleges – adójóváírást abban az esetben, ha tudomása lett volna arról, hogy erre a közösségi jog alapján jogosult?

f) A második kérdés a) pontjára eltérő választ kell-e adni, ha a Bíróság a C-397/98. és C-410/98. sz., Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben hozott ítéletében foglaltaknak megfelelően az A tagállamban illetőséggel rendelkező érintett leányvállalat visszatérítést kaphatott volna – vagy arra jogosult lett volna – a B vagy C tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalatnak fizetett osztalékkal kapcsolatosan fizetett társaságiadó-előleg tekintetében?

24. A Bíróság eljárási szabályzata 103. cikkének 4. §-ával összhangban az alapeljárás felperesei, az Egyesült Királyság Kormánya, a Commissioners of Inland Revenue és az Európai Közösségek Bizottsága, valamint a finn, a német, a holland, az ír és az olasz kormány terjesztett elő írásbeli észrevételt. 2005. november 22-én tárgyalást tartottak, amelyen részt vettek a felperesek, az Egyesült Királyság Kormánya és a Commissioners of Inland Revenue, valamint a Bizottság és az ír, a német, a francia és a holland kormány.

#### IV – A jogkérdésről

g) A Bíróság álláspontja szerint milyen iránymutatást kell adni arra vonatkozóan, hogy a nemzeti bíróságoknak mely körülményeket kell figyelembe venniük annak megítélésére, hogy megfelelően súlyos jogsértésről van-e szó a C-46/93. és C-48/93. sz., Brasserie du Pêcheur

A – *Az első kérdés a) pontja*

25. Az első kérdés a) pontjával lényegében azt kérdezi a nemzeti bíróság, hogy ameny-

nyiben az olyan tagállam, mint az Egyesült Királyság, teljes adójóváírást biztosít az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságok által az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező természetes személy részvényeseknek és – amennyiben a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény ezt előírja (a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény által előírt adóztatásnak alávett osztlék esetén) – bizonyos harmadik országokban vagy más tagállamokban illetőséggel rendelkező természetes személyeknek fizetett osztlék esetén, az EK 43. vagy az EK 56. cikk arra kötelezi-e az Egyesült Királyságot, hogy az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalat által az Egyesült Királyságban illetőséggel nem rendelkező anyavállalat számára fizetett osztlékre is kiterjessze a teljes vagy részleges adójóváírást.

1. Az EK 43. és/vagy az EK 56. cikk alkalmazása

26. Mivel első kérdésében a nemzeti bíróság egyszerre hivatkozik az EK 43. és az EK 56. cikk alkalmazására, az első dolgunk, hogy e cikkek jelen ügyben való alkalmazhatóságának kérdését tárgyaljuk. Ez elvben két dolog miatt fontos. Először is, míg az EK 43. cikk csak a tagállamok közötti letelepedési szabadság korlátozásaira alkalmazható, addig az EK 56. cikk a tagállamok és harmadik országok közötti szabad mozgás korlátozását is tiltja. Továbbá, az EK 56. cikk időbeli hatálya is eltér az EK 43. cikk időbeli hatályától: az EK 56. cikk ugyanis 1994. január 1-jén lépett hatályba, és azóta bír

közvetlen hatállyal, valamint „standstill” klauzula is vonatkozik rá (EK 57. cikk) a harmadik országokkal kapcsolatban (jóllehet a tőke szabad mozgásának elvét már a 88/361/EGK irányelv is meghatározta).<sup>27</sup>

27. Álláspontom szerint a jelen ügyben kérdéses egyesült királysági szabályozásra akár az EK 43., akár az EK 56. cikk alkalmazható attól függően, hogy a felperes milyen típusú részesedéssel rendelkezik az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságban. A Bíróság következetesen úgy ítélte meg, hogy a letelepedés szabadságát gyakorolja az a valamely tagállamban letelepedett társaság, amely a más tagállamban létrehozott társaságban olyan részesedéssel rendelkezik, amely lehetővé teszi számára, hogy „a társaság döntéseire meghatározó befolyást gyakoroljon”, és „meghatározza a társaság tevékenységét”.<sup>28</sup> Következésképpen, az angol jogszabályok és az EK 43. cikk összhangjáról kell határozni az Egyesült Királyságban illetőséggel nem rendelkező azon társaságok kapcsán, amelyek részesedése megfelel ennek a feltételnek.

28. Még ha a feltétel alkalmazása a felperes társaság körülményeinek vizsgálata alapján a

27 – A Szerződés 67. cikkének végrehajtásáról szóló, 1988. június 24-i tanácsi irányelv (HL 1998. L 178., 5. o.; magyar nyelvű különkiadás 10. kötet, 1. fejezet, 10. o.).

28 – A C-251/98. sz. Baars-ügyben 2000. április 13-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-2787. o.) 22. pontja. Jóllehet ez az ítélet valamely tagállam állampolgárának, és nem valamely társaságnak a részesedésére vonatkozott, az elv hasonlóan alkalmazandó az ebben a tagállamban letelepedett társaságokra is. Lásd az EK 58. cikk (2) bekezdését is, amely kimondja, hogy a tőke szabad mozgásának alkalmazása „nem [érinti] a letelepedési jogra vonatkozó és e szerződéssel összeegyeztethető korlátozások alkalmazhatóságát”.

nemzeti bíróságok feladata is, az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből világosan kitűnik, hogy a próbaügyek bizonyos része ebbe a csoportba tartozik.<sup>29</sup> Ki kell emelnünk, hogy bár e szabadságnak a társaságok általi gyakorlása elkerülhetetlenül az Egyesült Királyság felé irányuló tőkemozgással is jár, amennyiben ez szükséges a leányvállalat alapításához, véleményem szerint ez kizárólag a letelepedési szabadság gyakorlásának közvetett következménye. E tekintetben Alber főtanácsnoknak a Baars-ügyre vonatkozó indítványára szeretnénk hivatkozni, amelyben kifejti, hogy „a letelepedés szabadságának közvetlen megsértése esetén, amely közvetve a tagállamok közötti tőkemozgás csökkenését okozza a letelepedéssel szemben támasztott akadály miatt, kizárólag a letelepedés szabadságával kapcsolatos rendelkezések alkalmazandók.”<sup>30</sup> Az EK 43. cikk alkalmazása tehát elsőbbséget élvez e társaságok vonatkozásában.

29. Azon Egyesült Királyságban illetőséggel nem rendelkező társaságok vonatkozásában, amelyek nem rendelkeznek olyan részesedéssel valamely Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságban, amely e társaság „döntései felett meghatározó befolyást” biztosít a számukra, sőt azt sem teszi lehetővé számukra, hogy meghatározzák e társaság tevékenységét, az Egyesült Királyság jogszabályait az EK 56. cikk alapján kell vizsgálni. E tekintetben megjegyzem, hogy a

29 – Különösen az 1–4. próbaügy. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzés önmagában nem teszi lehetővé annak meghatározását, hogy a próbaügyek egyike, a Pirelli által benyújtott kereset megfelel-e ennek a feltételnek.

30 – A 28. lábjegyzetben hivatkozott ügyre vonatkozó indítvány 26. pontja. Lásd szintén a C-515/99., C-519/99–C-524/99. és C-526/99–C-540/99. sz. Reisch és társai egyesített ügyekre (2002. március 5-én hozott ítélet, EBHT 2002., I-2157. o.) vonatkozó indítványom 59. pontja.

jelen ügyben érintett jogszabályok egyértelműen a „tőkemozgást” érintik. A Szerződés nem határozza meg ezt a fogalmat, azonban a Bíróság úgy ítélte meg, hogy bár az osztalék megszerzése önmagában nem képez tőkemozgást, szükségképpen feltételezi új vagy már létező vállalkozásokban való részvételt, amely viszont már tőkemozgást képez.<sup>31</sup>

30. Ebből kiindulva pedig elvben, mivel gyakorlatilag kollektív eljárásról van szó, és a különböző felperesek részesedéseinek részleteire és természetére nem hivatkoztak a Bíróság előtt, szükséges lenne vizsgálni az Egyesült Királyság jelen ügyben érintett jogszabályainak mind az EK 43., mind az EK 56. cikkel való összhangját. Mindazonáltal e cikkek alkalmazása ugyanarra az eredményre, és ugyanazokhoz a kérdésekhez vezet. Jóllehet a továbbiakban csak az EK 43. cikk alkalmazását vizsgáljuk, ugyanaz az érvelés irányadó az EK 56. cikke is.

2. Az EK 43. cikkel való összhang

31. Ahogyan korábban megjegyeztük, ez az ügy az alábbi új kérdést veti fel: a fent leírt nemzeti jogszabályokra tekintettel az EK 43. cikk arra kötelezi-e az Egyesült

31 – A C-35/98. sz. Verkooijen-ügyben 2000. június 6-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-4071. o.). Lásd szintén a 2. lábjegyzetben hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítéletet, amelyben nem tárgyalták kifejezetten ezt a kérdést.

Királyságot, hogy adójóváírást biztosítson a külföldre fizetett osztalékokra? Erre a kérdésre – úgy gondolom – nemleges választ kell adni. Ahhoz, hogy világosan és kielégítő módon kifejtjük ennek indokait, emlékeztetnünk kell a szabad mozgás szabályainak a közvetlen adók területén való alkalmazását meghatározó elvekre.

a) Az EK 43. cikk alkalmazása a közvetlen adókra vonatkozó szabályok tekintetében: bevezetés

32. Ebben a tekintetben az EK 43. cikk hatálya vizsgálatának kezdőpontja az, hogy emlékeztetünk arra, hogy elvileg a közvetlen adók a tagállamok hatáskörébe tartoznak. Tudjuk, hogy ebben a tárgyban a harmonizáció csak az EK 94. cikkben alapuló jogszabályok útján lehetséges, amelyek megalkotása a Tanácsban egyhangúságot igényel,<sup>32</sup> és jelenleg kevés ilyen tárgyú közösségi jogszabály létezik.<sup>33</sup>

32 – Az EK 95. cikk (2) bekezdése kimondja, hogy ez a cikk nem alkalmazandó az adórendelkezésekre. E cikk a jogszabályi rendelkezéseknek az EK 251. cikkben meghatározott együtt-döntési eljárás útján történő közelítésére hivatkozik, amely cikk minősített többséget igényel.

33 – A létező jogszabályok nem alkotják vagy nem kívánják alkotni bármilyen összefüggő, pozitív jogi adórendszer alapját, hanem olyan jól körülhatárolt területekre korlátozódnak, amelyek különleges fontossággal bírnak a határon átvelő helyzetek tekintetében. Ez természetesen világos ellentétben áll a közvetett adókkal, amelyekre a Közösségi közös adórendszert épített ki, amely az EK 93. cikk szerinti „folyamatos harmonizációs klauzulán” alapul.

33. Ennek ellenére a Bíróság által hagyományosan alkalmazott megfogalmazás szerint „a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban hatáskörüket a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni”.<sup>34</sup> E kötelezettség pedig értelemszerűen magában foglalja az EK 43. cikk tiszteletben tartásának kötelezettségét, amely tiltja, hogy bármely tagállam területén korlátozzák a képviselő, fióktelep vagy leányvállalat bármely más tagállamban letelepedett személyek általi alapítását. Az EK 43. cikk (2) bekezdésének értelmében a letelepedés szabadsága magában foglalja a jogot vállalkozások alapítására és irányítására a letelepedés országának joga által a saját állampolgáira előírtakkal azonos feltételek szerint. A letelepedés szabadsága az EK 48. cikknek megfelelően magában foglalja, hogy a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye a Közösség területén van, jogosultak tevékenységüket az érintett tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselő útján gyakorolni.<sup>35</sup>

34. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a korlátozások fent hivatkozott tilalma magában foglalja azt, hogy az adózással kapcsolatos nemzeti intézkedések, amelyek korlátozzák vagy akadályozzák a letelepedés szabadságának gyakorlását, az

34 – Lásd például a 4. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 29. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

35 – Lásd például a 4. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 30. pontját és a C-307/97. sz. Saint-Gobain ZN ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-6161. o.) 34. pontját.

EK 43. cikkbe ütköznek, kivéve ha azokat nyomós közérdek igazolja. Ebben az esetben még az is szükséges, hogy az ilyen korlátozás alkalmazása alkalmas legyen a kérdéses cél biztosítására, és ne haladja meg a cél eléréséhez szükséges mértéket.<sup>36</sup>

35. A Bíróság gyakran hivatkozik hátrányos megkülönböztetésre is az EK 43. cikknek a közvetlen adózással kapcsolatos intézkedések kapcsán történő alkalmazásával összefüggésben. Következésképpen úgy határozott, hogy az EK 43. cikk tilt minden hátrányos megkülönböztetést, mind a közvetlen (azaz a állampolgárságban alapuló nyílt megkülönböztetést alkalmazó intézkedéseket), mind a közvetett vagy „rejtett” hátrányos megkülönböztetést (azaz a jogi szempontból azonosan alkalmazandó intézkedéseket, amelyek azonban a gyakorlatban hátrányosan megkülönböztető hatásúak).<sup>37</sup> E tekintetben a Bíróság úgy határozta meg a hátrányos megkülönböztetést, mint „a különböző szabályoknak hasonló helyzetekre való alkalmazását, vagy pedig ugyanazon szabálynak különböző helyzetekre történő alkalmazását”.<sup>38</sup>

36. Részletes elemzés alapján az az álláspontom, hogy a közvetlen adók területén nincs gyakorlati különbség a két megfogalmazás között. Ezzel szemben nélkülözhetetlen,

hogy különbséget tegyünk a „korlátozás” fogalmának a közvetlen adózásra vonatkozó szabályok tekintetében fennálló két jelentése között.

37. Az első a nemzeti adórendszerek egymással párhuzamos létezéséből elkerülhetetlenül következő korlátozásokat érinti. Mivel ebben a tárgyban az Európai Unióban a közösségi jog jelenlegi állása szerint a tagállamok rendelkeznek hatáskörrel, a közvetlen adókat eltérő nemzeti adórendszerek szabályozzák. Bizonyos, a határokon átvívelő tevékenységet folytató társaságokat érintő hátrányok közvetlenül vagy közvetve a rendszerek párhuzamosságából következnek, különösen: 1) a határokon átvívelő tevékenységet folytató társaságokra háruló halmozott adminisztratív terhekből; 2) a nemzeti adórendszerek közötti eltérésekből és 3) az adóztatási joghatóság megosztásának szükségéből, amely az adóalap áthelyezésével jár. Ezeket a kérdéseket később részletesebben tárgyalom.

36 – Lásd például a 4. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 35. pontját, a 28. lábjegyzetben hivatkozott Baars-ügyben hozott ítéletet, a 35. lábjegyzetben hivatkozott Saint-Gobain ZN ügyben hozott ítéletet, a C-250/95. sz., Futura Participations és Singer ügyben 1997. május 15-én hozott ítéletet (EBHT 1997., I-2471. o.) és a C-264/96. sz. ICI-ügyben 1998. július 16-án hozott ítéletet (EBHT 1998., I-4695. o.).

37 – Lásd például a C-311/97. sz., Royal Bank of Scotland ügyben 1999. április 29-én hozott ítéletet (EBHT 2005., I-2651. o.).

38 – Lásd például a fent hivatkozott Royal Bank of Scotland ügyben hozott ítélet 26. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

38. Igaz, hogy a szó általános értelmében ezek a következmények „korlátozhatják” a határon átvívelő tevékenységeket. Mindazonáltal – jöllehet a Bíróság ítélkezési gyakorlatában használja – a „korlátozás” kifejezés használata ebben az összefüggésben megtevesztő. Ugyanis tulajdonképpen a gazdasági tevékenység olyan torzulásairól van szó, amelyek a jogrendszerek kényszerű egymás



melletti létezéséből fakadnak. Bizonyos esetekben ezek a torzulások hátrányosan, más esetekben pedig kedvezően hatnak a gazdasági szereplőkre. Ha az első esetben ezek az eltérések „korlátozó” hatásúak is, a másodikban élénkítik a határon túli letelepedést. Jóllehet a Bíróság rendszerint az e torzulásokból származó ún. „kvázi-korlátozásokkal” találkozunk, nem szabad megfeledkezni arról, hogy létezik az érem másik oldala is, azaz a határokon átvétel tevékenységhez kapcsolódó különleges előnyök is. Ez utóbbi esetben az érintett adózó általában nem hivatkozik a közösségi jogra.

40. Ellenben a korlátozás második értelme olyan esetekre vonatkozik, amelyeket „valós” korlátozásoknak nevezhetnénk: olyan korlátozásokról van szó, amelyek távolabbra mutatnak a nemzeti adórendszerek párhuzamos létéből elkerülhetetlenül következőknél, és az EK 43. cikk hatálya alá tartoznak. Ugyanis – ahogyan azt a későbbiekben kifejtem – az a tény, hogy az adóztatási joghatóságot közvetlenül meghatározó feltételek az illetőséghez vagy a forráshoz kötődnek, azzal a következménnyel jár, hogy szinte valamennyi „valóban” korlátozó jellegű közvetlen adózási nemzeti rendelkezés a gyakorlatban közvetlen vagy közvetett hátrányos megkülönböztetést okozó intézkedésnek is minősíthető.<sup>39</sup>

41. Most pedig részletesebben is megvizsgálom a kvázi-korlátozó és a hátrányosan megkülönböztető intézkedések közötti különbséget (az alábbi b) és c) pont).

39. E kvázi-korlátozások okaik és jellegük folytán csak a közösségi jogalkotó beavatkozásával szüntethetők meg, az EU szintjén valamilyen összefüggő megoldás, azaz EU egészében alkalmazandó adórendszer kialakításával. Az EU egészére kiterjedő adóügyi megoldás hiányában ezeket a kvázi-korlátozásokat úgy kell tekinteni, mint amelyek nem tartoznak az EK 43. cikk hatálya alá. Hozzátenném, hogy az igazságszolgáltatás beavatkozása természeténél fogva csak eseti és korlátozott lehet. A Bíróságnak tehát elővigyázatosnak kell lennie, amikor rendszerintú kérdésekre kell választ adnia. A jogalkotó alkalmasabb arra, hogy az ilyen kérdésekkel foglalkozzon, különösen, ha azok adó- és gazdaságpolitikai megfontolásokhoz kapcsolódó szempontokat is érintenek.

b) A nemzeti adórendszerek párhuzamos létezéséből fakadó elkerülhetetlen korlátozó következmények (kvázi-korlátozások)

i) Nagyobb adminisztratív teher

42. Pusztán adminisztratív szempontból az eltérő nemzeti adórendszerek párhuzamos-

39 – Lásd továbbá a Bíróság ítélkezési gyakorlatában vizsgált helyzetekről szóló elemzésemet IV. cím A. része 2. pontjának alábbi c) alpontjában.

ságából fakadó első következmény, hogy minden rendszernek megvan a maga adóhatósága, adóbevallási rendszere és (amennyiben ez szükséges) az adóbevallások sajátos ellenőrzési rendszere. Következésképpen a határokon átvitelő tevékenységet folytató gazdasági szereplőkre kezdettől fogva nagyobb adminisztratív teher hárul, mint azon szereplőkre, akik tevékenységüket csak egy tagállamon belül gyakorolják.<sup>40</sup>

## ii) Az eltérések fennállása

43. Az eltérő nemzeti adórendszerek létének második következménye az, hogy e rendszerek között eltérések és különbségek állnak fenn. Ezen eltérések elkerülhetetlen jellege egyértelmű, ha figyelembe vesszük, hogy a nemzeti adórendszerek az adott tagállamban mindenkor fennálló sajátos makrogazdasági körülményekhez igazodnak. A nemzeti gazdaságok jelenlegi integrációs szintjén ezek a körülmények lényeges különbségeket mutatnak az egyes tagállamok között. Így több lényeges termelési tényező nagymértékben

eltér tagállamonként (például a tagállamok munkaerő- és tőkepiacainak szerkezete és mérete). Például azok a tagállamok, amelyek a tőkéhez képest nagyobb munkaerővel rendelkeznek, magasabb adóterhet hárítanak a munkavállalásra, mint a tőkére.

44. A gazdaságpolitikai döntések hasonlóképpen alapvető eltérést mutathatnak az egyes tagállamokban. E döntések kihatnak például az adókulcsokra: a tagállamok dönthetnek úgy, hogy viszonylag magasabb adót szednek azért, hogy több vagy jobb közszolgáltatást biztosítsanak, vagy azért, mert több jövedelmet kívánnak újraelosztani a hátrányosabb helyzetű társadalmi rétegek javára. E döntések mindegyike olyan politikai döntést jelent, amely meghatározó a tagállamok közvetlen adóztatási joghatósága szempontjából. Így ezek a döntések azután olyan tényezők lehetnek, amelyek a nemzeti adórendszerek közötti újabb eltérések létrejöttéhez járulnak hozzá, mint a gazdasági kettős adóztatás elkerülésének megközelítése: például a viszonylag alacsony adómértékkel rendelkező államok a kettős adóztatás elkerülésének klasszikus rendszerét választhatják, míg azok az államok, amelyek magasabb adókulcsokat alkalmaznak, inkább a jövéeirési rendszert részesítik előnyben.

40 – Lásd a Bizottság a Tanácsnak, az Európai Parlamentnek és a Gazdasági és Szociális Bizottságnak címzett, „Az adózási akadályok nélküli belső piac felé” című Közleményét, amely nagyszámú, a belső piacon belüli határon átvitelő gazdasági tevékenységgel szembeni akadályt azonosít, és arra a következtetésre jut, hogy „E problémák többsége abból a tényből adódik, hogy a társaságoknak az EU-ban akár tizenöt eltérő szabályozásnak is meg kell felelniük [...] A törvények, egyezmények és adózási gyakorlatok sokszínűsége jelentős adminisztratív költséget okoz, és már önmagában a határon átvitelő gazdasági tevékenység akadályát képezi” (COM (2001) 582 végleges, 11. o.).

45. Ennek eredményeként, amíg és ameddig az EU-n belül nem valósul meg a nemzeti gazdaságok magasabb szintű integrációja, logikus, hogy a tagállamok közvetlen adózási

rendszereinek struktúrája és rendelkezései, akárcsak az adókulcsok, jelentősen eltérnek.

46. Ezen eltérések fennállása elkerülhetetlen torzító hatást gyakorol a befektetésekre, a munkavállalásra, valamint a társaságok és vállalkozók esetében a letelepedéssel kapcsolatos döntésekre. Nyilvánvaló, hogy ezek a tagállamok közötti különbségek a gazdasági műveletek gyakorlati megadóztatásának szintjén vagy az adóigazgatás terheinek tárgyában és a nemzeti adórendszerek szerkezetében befolyással vannak a gazdasági tevékenységek elhelyezkedésére. Mindazonáltal – ahogyan azt a Bíróság a közelmúltban a Schempp-ügyben hozott ítéletben megerősítette, és ahogyan az azon ügyre vonatkozó indítványomban hangsúlyoztam – az adórendszerek egyszerű eltéréseiből származó esetleges torzulások nem tartoznak a Szerződés szabad mozgással kapcsolatos rendelkezéseinek hatálya alá. Ebben az ügyben, amely a Szerződés állampolgársággal kapcsolatos rendelkezéseire hivatkozó igénnyel függött össze, a Bíróság az alábbiakra emlékeztetett: „a Bíróság már megállapította, hogy a Szerződés az uniós polgár számára nem biztosítja, hogy a tevékenységének az addigi lakóhelyétől eltérő tagállamba való áthelyezése az adózás vonatkozásában semleges lesz. A tagállamok adójogi szabályozásának a kérdéses területen tapasztalható eltérése miatt lehetséges, hogy a lakóhely-változtatás esettől függően a közvetett adózás szempontjából többé vagy kevésbé előnyös vagy előnytelen lehet az állampolgár számára”.<sup>41</sup>

41 – A C-403/03. sz. Schempp-ügyben 2005. július 12-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-6421. o.). Lásd szintén az ezen ügyre vonatkozó indítványom 33. pontját, valamint a C-365/02. sz. Lindfors-ügyben 2004. július 15-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-7183. o.) 34. pontját.

Pontosan ugyanez az elv alkalmazható az EK 43. cikkben alapuló igények esetén. Így a letelepedés szabadságának a két vagy több tagállam adórendszere közötti eltérésekből vagy különbségekből fakadó akadályai nem esnek az EK 43. cikk hatálya alá. Ezekkel azokat az akadályokat lehet szembeállítani, amelyek olyan hátrányos megkülönböztetésből fakadnak, amely kizárólag egyetlen adórendszerből ered.<sup>42</sup>

47. Megjegyzendő, hogy bár az eltérésekből származó korlátozások nem tartoznak a Szerződés szabad mozgással kapcsolatos rendelkezéseinek hatálya alá, ez nem jelenti azt, hogy főszabály szerint nem esnek a Szerződés hatálya alá. Inkább arról van szó, hogy a tagállam hatásköre a közvetlen adózás terén elsősorban az EK 94. cikke alapján tett harmonizációs intézkedéseknek, valamint másodsorban a Bizottság által az EK 96. vagy EK 97. cikk alapján a versenyfeltételek torzulásának megakadályozása érdekében tett intézkedéseknek rendelhető alá.<sup>43</sup>

42 – Gyakorlatilag megfelelő analógiát állíthatunk fel a társadalombiztosítással, olyan területtel, amely alapvetően eltérő nemzeti rendszerek együttélésén alapul. Miközben a szociális biztonsági rendszereknek a módosított, a Közösségen belül mozgó munkavállalókra és családtagjaikra történő alkalmazásáról szóló, 1971. június 14-i 1408/71/EGK tanácsi rendelet (konszolidált változat – HL 28., 1997. január 30., 1. o.; magyar nyelvű kiadás 5. fejezet, 1. kötet, 35. o.) bizonyos mértékben összekapcsolja a rendszereket, a közösségi jog jelenlegi állása szerint a magánszemélyek még nem mozgathatnak a tagállamok között anélkül, hogy ez hatással lenne társadalombiztosítási státuszukra.

43 – Tulajdonképpen az eltérések léte akár pozitív hatással is lehet a tagállamok gazdaságára, és kedvezőek lehetnek a belső piacra. Ha eltekintünk bizonyos szélsőséges esetektől, mint például az „ártalmas adóverseny” esetei, erős érv támasztja alá, hogy az adórendszerek közötti átlátható szabályozási verseny bátorítsa a tagállamokat, mint más területeken is, arra, hogy a lehető leghatékonyabb legyenek adórendszereik igazgatásában és szerkezetében és a közvetlen adóbevételeik felhasználásában.

iii) Az adóztatási joghatóság megosztása (az adóalap áthelyezése)

a „forrásállam” (a külföldi illetőségűek adóztatása) megkülönböztetésén alapszik.<sup>44</sup>

48. A közvetlen adózási rendszerek nemzeti jellegéből fakadó harmadik korlátozó következmény a határon átvélő tevékenységet végző gazdasági szereplők jövedelme feletti adóztatási joghatóság megosztásának szükségében (az adóalap áthelyezésében) rejlik. Ahogyan az eltérések esetén is, meg kell különböztetnünk ezeket a korlátozásokat a hátrányos megkülönböztetéstől, mivel ezek a korlátozások sem egyetlen adórendszerből származó szabályokból, hanem két eltérő adórendszer párhuzamos létezéséből következnek (azaz nem lehet kizárólag egyetlen adórendszernek felróni az adózási szempontból elszenvedett hátrányt). Mindazonáltal – nem úgy, mint az eltérések – ezek a korlátozások akkor is fennmaradnának, ha a nemzeti adórendszerek mind kialakításukban, mind tartalmukban teljesen azonosak lennének.

49. Könnyedén megmagyarázhatjuk az ilyen fajta korlátozások természetét. A nemzeti adórendszerek párhuzamos léte szükségképpen feltételezi, hogy – annak érdekében, hogy a határon átvélő tevékenységet végző gazdasági szereplők kezelhetők legyenek – el kell dönteni, e rendszerek miként működnek együtt. Az államnak különösen meg kell választania azt a feltételt, amely alapján meghatározza a gazdasági szereplő azon jövedelmét (vagy jövedelmének azon részét), amely adóztatási joghatósága alá tartozik. A nemzetközi adójog jelenlegi állása szerint az adóztatási joghatóság megosztásának egyik legfontosabb módja a „letelepedési állam” (a belföldi illetőségűek adóztatása) és

50. A letelepedési állam szerinti adózás esetén az adózó letelepedése szerinti állam adóztatási joghatósága elvben az adózó teljes jövedelmére kiterjed (a „világjövedelmek” adóztatása). Ennek elsődleges indoka, hogy az adózó az illetősége szerinti államban veszi igénybe a legtöbb szolgáltatást (azaz közszolgáltatást, társadalombiztosítást, infrastruktúrát stb.). Ellenben a forrásállamban történő adóztatás esetén a letelepedés szerinti állam csak az illetőséggel nem rendelkezők jövedelmének azon része felett rendelkezik adóztatási joghatósággal, amely a forrásállam területén keletkezett („területi” adóztatás). Ennek elsődleges indoka az, hogy a forrásállam biztosít „gazdasági lehetőséget” e jövedelem megszerzésére.

51. Az adóztatási joghatóság ilyen megosztása azzal a következménnyel jár, hogy a külföldi forrásból jövedelmet szerző gazdasági szereplő az érintett államok közötti elsőbbségi szabály hiányában jogi kettős adóztatás alá eshet. A nemzetközi adójog alapján az adóztatási elsőbbség meghatározására általában elfogadott szabály a „forrás szerinti állam jogosultsága”: ez azt jelenti, hogy a forrásállamnak van elsőbbsége az ebből az országból származó jövedelmek

44 – Lásd az OECD kettős adóztatásnak a jövedelem- és a vagyonadók tekintetében való elkerüléséről szóló modell-egyezményét a cikkek kommentárjával (OECD, Párizs, 1977., módosított változat).

adóztatására. Tehát ha a jogi kettős adóztatás enyhíteni kell, ez főszabály szerint a letelepedés szerinti állam feladata, amely eldöntheti, hogy kívánja-e, és miként kívánja azt biztosítani.<sup>45</sup> Például az állam dönthet úgy, hogy egyoldalúan vagy kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény útján enyhíti a jogi kettős adóztatást, és ezt teheti a mentesítés vagy az adójóváírás módszerével.<sup>46</sup> Világos tehát, hogy az illetőséggel rendelkező (letelepedés szerinti állam, a világjövodelem adóztatása) és az illetőséggel nem rendelkezők (forrásállam, területi adóztatás) közötti különbségtétel alapvető fontosságú az adóztatási joghatóság államok közötti jelenlegi megosztása szempontjából, amint azt a nemzetközi adójog is tükrözi.

például a Gilly-ügyben hozott ítéletben – miután megállapította, hogy az adóztatási joghatóság állampolgársági alapon történő megosztása nem tekinthető hátrányos megkülönböztetésnek – a Bíróság rögzítette, hogy „a Közösségi összefüggésben különösen a Szerződés [293.] cikkének második bekezdésén alapuló egységesítő vagy harmonizáló intézkedés hiányában ez a felek arra vonatkozó hatásköréből fakad, hogy a kettős adóztatás elkerülése érdekében megállapítsák az adóztatási joghatóság egymás közötti megosztásának feltételeit. Az adóztatási joghatóság megosztása során az sem indokolatlan, hogy a tagállamok a nemzetközi gyakorlatra vagy az OECD által kidolgozott modellegyezményekre alapozzák megállapodásaikat”.<sup>47</sup> Hasonlóképpen a Bíróság számos döntésében kifejezetten elfogadta a letelepedési állam (világjövodelemek adóztatása) és a forrásállam (területi adóztatás) joghatósága közötti alapvető különbségtétel közösségi joggal való összhangját.<sup>48</sup>

52. A közösségi jogban a feltételek megválasztásának és az adóztatási joghatóság megosztásának lehetősége (ahogyan azt a nemzetközi adójog rendezti) teljes egészében a tagállamokra tartozik. Jelenleg a közösségi jog nem kínál alternatív feltételt, és nem teremt alapot, ilyen feltétel meghatározására. A Bíróság ezt többször is elismerte. Így

47 – A C-336/96. sz. Gilly-ügyben 1998. május 12-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-2793. o.) 30. és 31. pontja. Lásd szintén ezen ítélet 24. pontját: „A tagállamok hatáskörrel rendelkeznek arra, hogy meghatározzák a jövodelem és a vagyon megadóztatásának feltételeit annak érdekében, hogy adott esetben egyezmény útján elkerüljék a kettős adóztatást, és számos kétoldalú egyezményt kötöttek követte például [az OECD] által a jövodelem- és vagyonadókat területén kidolgozott modellegyezményeket.”

48 – Lásd többek között a C-234/01. sz. Gerritse-ügyben 2003. június 12-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-5933. o.) 45. pontját, amelyben a Bíróság megállapította, hogy „az illetőség jelenti egyébként az adóztatáshoz kötődő kapcsoló feltételt, amelyen főszabály szerint a jelenlegi nemzetközi adójog alapul, és különösen a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) modellegyezménye [...] az államok közötti adóztatási joghatóság megosztása tekintetében külföldi elemet tartalmazó helyzetek esetén”. Lásd szintén a C-376/03. sz. D-ügyben 2005. július 5-én hozott ítéletet (EBHT 2005., I-5821. o.), a C-385/00. sz. De Groot-ügyben 2002. december 12-én hozott ítéletet (EBHT 2002., I-11819. o.), a 35. lábjegyzetben hivatkozott Saint-Gobain ZN ügyben hozott ítéletet, a 36. lábjegyzetben hivatkozott Futura Participations és Singer ügyben hozott ítélet 20. és 21. pontját, valamint a C-279/93. sz. Schumacker-ügyben 1995. február 14-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-225. o.) 34. pontját, amelyben a Bíróság kimondja, hogy „az a tény, hogy valamely tagállam nem részesít egy, az illetőséggel nem rendelkező személyt bizonyos olyan adóelőnyökben, amelyekben az illetőséggel rendelkező személyt részesíti, főszabály szerint nem hátrányos megkülönböztetés, mivel a két adózói kör nincs összehasonlítható helyzetben.”

45 – Lásd az OECD kettős adóztatás elkerüléséről szóló modellegyezménynek 44. lábjegyzetét.

46 – A mentesítési módszer esetén az adózó illetősége szerinti állam mentesíti az illetőséggel rendelkező személyek külföldi forrásból származó jövodelemt, amennyiben ezek után a jövodelem után már megfizették az adót a forrásállamban (azaz abban az államban, ahol ezeket a jövodelemt szereztek). Mindazonáltal a kettős adóztatás elkerülésére irányuló adójóváírás módszere, ha a külföldi forrásból jövodelemmel rendelkező adózók az illetőségük szerinti államban a világjövodelemek – ideértve a külföldi forrásból származó jövodelemt is – alapján adókötelesek, a forrásállamban megfizetett adó összegét beszámíthatják az illetőség szerinti államban e külföldi forrásból származó jövodelem után fizetendő adóba.

53. Mindemellett a Bíróság úgy ítéli meg, hogy az illetőséggel rendelkezők és az illetőséggel nem rendelkezők közötti különbségtétel nem mindig elegendő alap az adózók közötti eltérő bánásmód alkalmazására. A Marks & Spencer ügyben hozott ítéletben a Bíróság úgy foglalja össze ezzel kapcsolatos álláspontját, hogy kimondja, „az adójogban az adóalanyok lakóhelye (székhelye) olyan ismérv lehet, amely igazolhatja a belföldi és a külföldi illetőségű adóalanyok között eltérő bánásmódot eredményező nemzeti szabályokat. Azonban a lakóhely (székhely) nem minden esetben megfelelő elhatároló ismérv. Ugyanis kiüresítené az EK 43. cikket annak elfogadása, hogy a székhely szerinti tagállam szabadon részesíthet eltérő bánásmódban társaságokat azon az alapon, hogy az adott társaság székhelye valamely másik tagállamban található [...]. Minden egyes konkrét helyzetben mérlegelni kell, hogy valamely adókedvezmény alkalmazásának a belföldi illetőségű adóalanyok részére történő fenntartását alátámasztják-e olyan objektív és releváns körülmények, amelyek indokolhatják az eltérő bánásmódot”.<sup>49</sup>

54. A Bíróság utóbbi ítéletében kifejtett érvelése azt mutatja, hogy ahol bánásmódbeli különbség tapasztalható, ott alaposan vizsgálni fogja, fennáll-e objektív indok, amely azt igazolhatja. Másképpen fogalmazva sérti az EK 43. cikket, ha az érintett tagállam által az adózókkal szemben alkalmazott eltérő bánásmód nem közvetlen és logikus következménye annak a ténynek, hogy a közösségi jog jelen állása mellett az adóalanyokkal szemben a tisztán belső helyzetek tekinteté-

ben eltérő adójogi kötelezettségek állapíthatók meg, mint a határon átvélő helyzetek tekintetében. E tekintetben fontos megfigyelni, hogy azok a gazdasági szereplők, amelyek a szabad mozgás jogával élnek, elvben ismerik a nemzeti adójogszabályok között fennálló, számukra releváns eltéréseket, valamint az adóztatási joghatóság releváns megosztását a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények alapján. Az előző elemek fényében a következő kérdést tehetjük fel: melyek azok a kötelezettségek, amelyeket az EK 43. cikk a tagállamokra ró?

c) Az EK 43. cikk hatálya alá tartozó korlátozások

55. Megismételjük, hogy amennyiben a letelepedés szabadságának korlátozása tisztán és egyszerűen két nemzeti adóigazgatás párhuzamos létéből, a nemzeti adórendszerek közötti eltérésekből vagy két adórendszer közötti adóztatási joghatóság megosztásból fakad (kvázi-korlátozás), nem tartozik az EK 43. cikk hatálya alá. Ellenben a „valós” korlátozások, azaz a letelepedés szabadságának azon korlátozásai, amelyek túlmutatnak a nemzeti adórendszerek létezéséből elkerülhetetlenül származó korlátozásokon, az EK 43. cikk tilalma alá tartoznak, ha azokat nem igazolják. A fent használt terminológia szerint ahhoz, hogy a kedvezőtlen adózási

<sup>49</sup> – A 4. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 37. és 38. pontja.

bánásmód az EK 43. cikk hatálya alá essen, olyan hátrányos megkülönböztetésből kell származnia, amely egyetlen adórendszer szabályaiból, és nem a két vagy több tagállam adórendszere közötti eltérésekből vagy az adóztatási joghatóság megosztásából fakad.

56. Ahogyan arra fentebb emlékeztem, a Bíróság megállapította, hogy a hátrányos megkülönböztetés „a különböző szabályoknak hasonló helyzetekre való alkalmazása, vagy pedig ugyanazon szabálynak különböző helyzetekre történő alkalmazása”.<sup>50</sup>

57. Ebből – úgy hiszem – az következik, hogy az adóztatási joghatóság megosztásának a tagállamok által elfogadott módja, azaz a világjövedelem adóztatása (letelepedés szerinti állam) és a területi joghatóság (forrásállam) közötti megkülönböztetés azzal jár, hogy a hátrányos megkülönböztetés fogalmát másképpen kell alkalmazni, amikor az adott állam letelepedés szerinti vagy forrásállamként cselekszik. Egészen egyszerűen, mivel e két esetben alapvetően eltér a gyakorolt adóztatási joghatóság természete, a letelepedés szerinti állam joghatóságának alávett gazdasági szereplő önmagában nem tekinthető úgy, hogy hasonló helyzetben van, mint a forrásállam joghatósága alá tartozó gazda-

sági szereplő, és fordítva. Az EK 43. cikk tehát két típusú kötelezettséget ír elő az adott állam számára az alapján, hogy milyen jellegű joghatóságot gyakorol az adott esetben.

i) A letelepedés szerinti állam kötelezettsége az EK 43. cikk alapján

58. A letelepedés szerinti állam joghatóságát gyakorló államokkal szembeni legfőbb kötelezettség tartalmilag abban áll, hogy a belföldi illetőségűek külföldi forrásból származó jövedelmét összhangban kezelje azzal, ahogyan az adóalapot megosztotta. Amennyiben az adóalapot úgy osztotta meg, hogy abba beletartoznak a külföldi forrásból származó jövedelmek, azaz azokat adóköteles jövedelmekként kezeli, nem alkalmazhat hátrányos megkülönböztetést a külföldi forrásból származó és a belföldi jövedelmek között. A Bíróság ítélkezési gyakorlata alátámasztja ezt az elvet. Így például a társasági jövedelem megadóztatása kapcsán a Bíróság megállapította:

- Amennyiben a tagállam úgy dönt, hogy a belföldi illetőségűek osztalékjövdelmét terhelő kettős adóztatást enyhíti, ha azok világjövedelemre kiterjedő adóztatási joghatósággal rendelkeznek, ugyanolyan enyhítést kell biztosítania a külföldi forrásból szerzett osztalékokra, mint a belföldi osztalékokra, és e célból

50 – A 37. lábjegyzetben hivatkozott Royal Bank of Scotland ügyben hozott ítélet 26. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

figyelembe kell vennie a külföldön megfizetett társasági adót.<sup>51</sup>

egyébként a társaságiadó-előleg alanyai lennének.<sup>53</sup>

- Hasonlóképpen, amennyiben a letelepedés szerinti állam lehetőséget biztosít a korábbi vagy jövőbeni belső nyereség belső veszteségbe történő beszámítására, e jogosultságot nem tagadhatja meg kizárólag azzal az indokkal, hogy az érintett társaság külföldről származó osztalékokat is kap.<sup>52</sup>
- Továbbá, amennyiben az állam lehetővé teszi a mentességet a belföldi anyavállalatok részére nyereséget felosztó belföldi leányvállalatok számára a társaságiadó-előleg megfizetésére irányuló kötelezettség alól a csoportszintű jövedelmek tekintetében, ezt a lehetőséget ki kell terjesztenie azon belföldi leányvállalatokra is, amelyek külföldi anyavállalatok számára osztják fel nyereségüket, és

59. Ezzel szemben a Marks & Spencer ügyben hozott ítéletben a Bíróság megállapította, hogy amennyiben a tagállam nem gyakorol adóztatási joghatóságot az adott államban illetőséggel rendelkező anyavállalat külföldi illetőségű leányvállalata felett, nem feladata biztosítani a veszteségek enyhítését.<sup>54</sup> Más-képpen fogalmazva, ha a letelepedés szerinti állam az adóalapot úgy osztotta meg, hogy nem gyakorol adóztatási joghatóságot a belföldi illetőségű anyavállalat külföldi leányvállalata felett, főszabály szerint logikus, hogy ezen állam a belföldi illetőségű adóalany adójának megállapítása során elutasítsa az olyan levonások figyelembevételét, amelyek e külföldi forrásból származó jövedelemhez kapcsolódnak.

60. A természetes személyek jövedelemadó-jával kapcsolatban a Bíróság ítélkezési gyakorlata elvben elismerte a nemzetközi adójog azon szabályát, amely szerint kizárólag a letelepedés szerinti állam feladata egyetemes adóztatási joghatóságának megfelelően, hogy teljes mértékben figyelembe vegye a munkavállaló vagy vállalkozó személyes helyzetét<sup>55</sup>, kivéve ha a forrásállam már figyelembe vette

51 – Lásd a 2. lábjegyzetben hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítéletet (a nemzeti osztalékok után biztosított adójóváírást biztosítani kell a külföldről származó osztalékok után is), a 31. lábjegyzetben hivatkozott Verkooijen-ügyben hozott ítéletet (az illetőség szerinti állam a külföldről származó osztalékok után köteles biztosítani ugyanazt a jövedelemadó-mentességet, mint amit a belföldi osztalékok után biztosít) és a C-315/02. sz. Lenz-ügyben 2004. július 15-én hozott ítéletet (EBHT 2004., I-7063. o.) (a belföldi osztalékkal kapcsolatos adózási bánásmód megválasztásának lehetőségét ki kell terjeszteni a külföldről származó osztalékokra is). Lásd szintén a C-334/02. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2004. március 4-én hozott ítéletet (EBHT 2004., I-2229. o.) (a mentesítő forrásadó csökkentett kulcsának alkalmazását a Franciaországban illetőséggel rendelkező adósok által teljesített kifizetésekre korlátozták; hasonló elönyt kell biztosítani a külföldi adósok által teljesített kifizetésekben részesülők számára is), valamint Tizzano főtanácsnok C-292/04. sz. Meilicke-ügyre vonatkozó 2005. november 10-i indítványát.

52 – A C-141/99. sz. AMID-ügyben 2000. december 14-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-11619. o.), a C-431/01. sz. Mertens-ügyben 2002. szeptember 12-én hozott végzés (EBHT 2002., I-7073. o.) (belföldi társaság, amelyet arra köteleztek, hogy belföldi veszteségeit elszámolja külföldi nyereségével szemben) és a 36. lábjegyzetben hivatkozott ICI-ügyben hozott ítélet (a veszteség címén járó belföldi adócsökkentés attól függött, hogy a belföldi társaság rendelkezett-e külföldi leányvállalatokkal).

53 – A 3. lábjegyzetben hivatkozott Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben hozott ítélet.

54 – A 4. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 46. pontja. A Bíróság többek között azzal magyarázta ezt, hogy az, hogy a társaságoknak lehetőséget biztosítotának arra, hogy a szabad mozgással kapcsolatos rendelkezések címén megvállassák az adóztatási joghatóságot, érezhetően veszélyeztetné az adóztatási joghatóságok kiegyensúlyozott megosztását.

55 – Például az adómentes alapösszeg, a házastársak számára a jövedelmek megosztásával kapcsolatos választás lehetősége vagy a fenntartási költségek levonása.



e helyzetet, és akkor is csak ennek mértékében (például kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény rendelkezései alapján).<sup>56</sup> Emellett belföldön befektető belföldi illetőségük részére nyújtott befektetési kedvezményeket biztosítani kell a határokon átívelő befektetések esetében is.<sup>57</sup>

61. Végezetül, jóllehet a letelepedés szerinti állam érvényesen kérheti az adózási helyzetük rendezését azon adózóktól, akik véglegesen ki kívánnak kerülni joghatósága alól (a terület elhagyásakor, például a még nem realizálódott tőkevédelmeket terhelő adó), nem teheti az adórendszer koherenciájának megőrzéséhez és a visszaélések megelőzéséhez szükséges mértékhez képest aránytalan módon kötelezővé ilyen adók megfizetését.<sup>58</sup>

62. A letelepedés szerinti állam társasági adóval kapcsolatos kötelezettségeiről szólva megjegyzést kívánok tenni a Bosal-ügyben hozott ítélettel kapcsolatban.<sup>59</sup> Ebben az ítéletben a Bíróság az EK 43. cikkel ellen-

tétesnek minősítette azt a holland rendelkezést, amely a Hollandiában illetőséggel rendelkező anyavállalatok számára a leányvállalat tőkéjében való részvételhez kapcsolódó költségek levonását attól a feltételtől tette függővé, hogy a leányvállalat Hollandiában adóköteles-e, vagy ezek a költségek közvetve Hollandiában adóköteles nyereség elérésére szolgálnak-e. A Bíróság tulajdonképpen három részből álló érveléssel jutott erre a következtetésre. Először is, miután megállapította, hogy a költségek levonásával kapcsolatos, Hollandiában felállított korlátozás elvben összhangban van az anyavállalatokról és a leányvállalatokról szóló irányelvvel,<sup>60</sup> a Bíróság kifejtette, hogy az ilyen korlátozás miatt az anyavállalat „elbátortalanodhat” attól, hogy tevékenységét más tagállamban létrehozott leányvállalat útján gyakorolja, így az ilyen korlátozás a leányvállalatok letelepedésének az EK 43. cikk értelmében vett korlátozását képezi. Továbbá a Bíróság elutasította az úgynevezett „adóztatási koherenciára” (azaz a holland adórendszer koherenciája megőrzésének szükségességére) alapított esetleges igazolást. A Bíróság megállapította, hogy az adott ügyben nincs „közvetlen kapcsolat” az adókedvezmény biztosítása, azaz a leányvállalat tőkéjében való részvételhez kapcsolódó költségek anyavállalat általi levonására biztosított jog és az érintett leányvállalat adókötelezettsége között. E tekintetben a Bíróság a Baars-ügyben hozott ítéletre<sup>61</sup> hivatkozott, amely kimondja, hogy nincs ilyen közvetlen kapcsolat, amennyiben eltérő adóztatásról vagy különböző adózók adóztatásával kapcsolatos bánásmódról van szó. Végül a Bíróság elutasította a területiség elvére alapozott azon érvet, amely szerint a Hollandiában adóköteles leányvállalatokkal rendelkező holland anyavállalat helyzete és az olyan anyavállalat helyzete, amely nem rendelkezik

56 – Lásd például a 48. lábjegyzetben hivatkozott De Groot-ügyben hozott ítélet 99. és 100. pontját, a C-391/97. sz. Gschwind-ügyben 1999. szeptember 14-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-5451. o.) 22. pontját és a C-107/94. sz. Asscher-ügyben 1996. június 27-én hozott ítélet (EBHT 1996., I-3089. o.) 44. pontját. Ennek általánosan elfogadott oka abban a tényben rejlik, hogy az az illetőség szerinti állam, amely a világjövédelmet adóztatja, jobban megszerzi az ilyen helyzettel kapcsolatos tájékoztatást is. Lásd az úgynevezett Schumacker-kivételt is, amelyet alább tárgyalok.

57 – A C-484/93. sz., Svensson és Gustavsson ügyben 1995. november 14-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-3955. o.), valamint a 31. lábjegyzetben hivatkozott Verkooijen-ügyben hozott ítélet.

58 – A C-9/02. sz. De Lasteyrie du Saillant ügyben 2004. március 11-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-2409. o.).

59 – A C-168/01. sz. Bosal-ügyben 2003. szeptember 18-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-9409. o.).

60 – A 90/435 irányelv 4. cikke (2) bekezdésének megfelelően.

61 – Lásd a fenti 28. lábjegyzetet.

Hollandiában adóköteles leányvállalatokkal, nem összehasonlítható az EK 43. cikk szempontjából. Ezzel kapcsolatban a Bíróság érvelését a Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben hozott ítéletre<sup>62</sup> történő hivatkozásra korlátozta, kiemelve, hogy míg a területiség elvének gyakorlati alkalmazása a Futura Participations és Singer ügyben hozott ítéletben<sup>63</sup> egyetlen adózó megadóztatására vonatkozott (aki tevékenységét valamely tagállamban fióktelepen keresztül gyakorolta), addig a jelen ügy valamely társaság és leányvállalata (azaz két, külön-külön adóköteles jogi személy) megadóztatására vonatkozik.

63. Minden tisztelem mellett, ez az ítélet ebben az esetben nem biztosított elegendő elismerést az adóztatási joghatóság tagállamok általi megosztásának. Különösen a Bíróság azon megállapítására hivatkozom, amely szerint teljesült az összehasonlíthatóság feltétele. Álláspontom szerint ezen ügy elemzésének szempontjából elsődleges fontosságú megállapítani, hogy Hollandia mentesíti az adó alól a külföldi illetőségű leányvállalatoktól származó, „bejövő” nyereséget. Tehát az adóztatási joghatóság megosztása Hollandia és a leányvállalatok illetősége szerinti tagállamok között olyan módon történt, hogy az az ilyen leányvállalatok adóztatására irányuló joghatóságot a forrásállam számára biztosítja. Ebből kiindulva pedig egészen logikusnak tűnt számunkra, hogy az adóztatási joghatóság ilyen felosztása arra készíti Hollandiát, hogy a holland leányvállalat által viselt, a külföldi leányvállalatok nyereségéhez kapcsolódó költségeket a leányvállalatok tagállamainak jutassa. Tehát nyilvánvaló, hogy egyrészt az olyan leányvállalattal rendelkező belföldi anyavállalat

helyzete, amelynek nyeresége adóköteles ebben a tagállamban, illetve az olyan leányvállalattal rendelkező anyavállalat helyzete, amelynek nyeresége nem adóköteles (adómentes) ebben a tagállamban, nem összehasonlítható. Összességében tehát az derül ki, hogy az adóalap meghatározásából közvetlenül származó eltérő bánásmód klaszszikus példájáról van szó. Úgy tűnik számomra, hogy a Bíróság ezen ítélete arra vezet, hogy felülbírálja a tagállamok döntését az adóztatási joghatóság megosztásáról és az adózással kapcsolatos elsőbbségről, ez a döntés pedig, ahogyan azt korábban megjegyeztük, kizárólag a tagállamok hatáskörébe tartozik.

64. Hozzá kívánom még tenni, hogy elvben a Bosal-ügyben hozott ítélet ahhoz vezet, hogy (ugyanezeket) a költségeket ugyanúgy levonhatnák a leányvállalat tagállamában is. Még ha feltételezzük is, hogy a Bíróság nem kívánta lehetővé tenni a „kétszeres levonást”, az ítélet semmilyen megjegyzést nem tartalmaz azzal kapcsolatban, hogy vajon a két állam – az anyavállalat állama és a leányvállalat állama – közül melyiknek van adóztatási elsőbbsége a költségek ilyen levonása tekintetében. Ugyanis ez volt a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) által a Bíróságnak feltett második kérdés ebben az ügyben, és a Bíróság erre nem válaszolt kifejezett módon. Elegendő azt kiemelnünk – ahogyan azt korábban már megjegyeztük –, hogy a közösségi jog semmilyen olyan rendelkezést nem tartalmaz, amely lehetővé

62 – Lásd a fenti 3. lábjegyzetet.

63 – Lásd a fenti 36. lábjegyzetet.

tenné az adóztatási hatáskörök megosztását vagy az ilyen elsőbbség megállapítását.<sup>64</sup>

65. Eltérő szempontból ki kell emelni, hogy a társasági adó kapcsán a Marks & Spencer ügyben hozott ítéletben a Bíróság kivételt fogalmazott meg azon elv alól, amely a letelepedés szerinti államot arra kötelezi, hogy az illetőséggel rendelkezők külföldi jövedelmét összhangban kezelje az adóalap felosztásának módjával. A Bíróság úgy ítélte meg, hogy kivételes körülmények között, amennyiben egyáltalán nincs lehetőség arra, hogy a más tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalatok veszteségeit levonhassák, a letelepedés szerinti államnak ki kell szélesítenie ezeket a veszteségekre a nemzeti helyzetekre előírt csoportlevonást, még akkor is, ha a tagállam egyébként nem gyakorol adóztatási joghatóságot ezek felett a leányvállalatok felett.<sup>65</sup> A Bíróság ezt a kivételt azzal az indokkal magyarázta, hogy ilyen körülmények között az adott csoport vesztesége levonásának lehetővé nem tétele az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztására irányuló cél „lényegének eléréséhez szükséges mértéket túllépné”.<sup>66</sup> Bármilyen is legyen e kivétel indoka, úgy gondolom,

hogy ezt rendkívül megszorító módon kell alkalmazni. Ez a kivétel aszimmetrikusan érvényesül, mivel egyrészt kedvezményt biztosít, amennyiben a forrásállam szabályainak alkalmazása veszteséget okoz a leányvállalatok számára, másrészt a kedvezőbb adórendszer alá tartozó leányvállalatok által elért rendkívüli nyereségeket kirekeszti az adóztatás alól a letelepedés szerinti államban. Ebből végül az következhet, hogy e kivétel által a Bíróság további egyenlőtlenséget vezetett be a nemzeti adórendszerek közötti kapcsolatokban, ezáltal pedig további torzulást okoz a letelepedés szabadságának és a tőke szabad mozgásának Közösségen belüli gyakorlásában. Kicsit másképp kifejezve álláspontomat, nem látom, hogy azoknak a társaságoknak, amelyek a helyi adójogszabályokat ismerve úgy döntenek, hogy tevékenységüket más tagállamba helyezik át, milyen okból kifo-lyólag kellene részesülniük az illetőségük szerinti tagállam szelektív és torzulást okozó adókedvezményében, ha a forrásállamban folytatott tevékenységük olyan veszteséggel jár, amely nem vonható le az utóbbi államban.

ii) A forrásállam kötelezettségei az EK 43. cikk alapján

64 – Hozzáteszem, hogy nehéz számomra megítélni a 3. lábjegyzetben hivatkozott Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben hozott ítélet relevanciáját az 59. lábjegyzetben hivatkozott Bosal-ügyben hozott ítélet tényállása szempontjából. A Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben a Bíróság alapvetően azt mondta ki, hogy azon társaságscsoportoktól, amelyek külföldi anyavállalattal rendelkeznek, nem tagadható meg az olyan választható csoportos adózási rendszer kedvezménye, amelyet a nemzeti anyavállalattal rendelkező társaságscsoportok számára biztosítottak, és amely lehetővé tette az egyesült királysági leányvállalatok számára, hogy ne fizessék azt a társaságiadó-előleget, amely egyébként azokat az osztalékokat sújtaná, amelyeket anyavállalataiknak kifizetnek. Ebben az értelemben ezt a helyzetet a Bosal-ügyben hozott ítéletben bemutatott tényállással éppen ellentétesnek lehetne minősíteni, ott ugyanis Hollandia, mint az az állam, ahol az anyavállalat illetőséggel rendelkezik, úgy határozott, hogy nem gyakorolja adóztatási joghatóságát az illetőséggel nem rendelkező leányvállalatok nyeresége felett.

65 – A 4. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 55. és 56. pontja.

66 – Ugyanott.

66. Mivel a forrásállamok csak az illetőséggel nem rendelkező személyek által a forrásállam területén szerzett jövedelmek tekintetében rendelkeznek adóztatási joghatósággal, ezen államok az EK 43. cikk alapján korlátozottabb kötelezettségnek vannak alávetve. Lényegében úgy fogható fel, hogy ezek az államok kötelesek valamennyi, az államban illetőséggel nem rendelkező személy számára az illetőséggel rendelkező személyeknek előírt bánásmóddal azonos bánásmódot bizto-

sítani (hátrányos megkülönböztetés tilalma), amennyiben az illetőséggel nem rendelkezők az ő adóztatási joghatóságuk alá tartoznak, még ha e joghatóság terjedelme nem is ugyanaz az illetőséggel rendelkezők és az illetőséggel nem rendelkezők vonatkozásában.

- továbbá, amennyiben a forrásállam adóztatási joghatóságát külföldi fióktelep felett gyakorolja, nem alkalmazhat e fióktelep esetén a belföldi illetőségű társaságokra alkalmazott adókulcsnál magasabb adókulcsot.<sup>70</sup>

67. A társasági adó esetén ez a kötelezettség különösen az alábbiakra terjed ki:

- az adott államban illetőséggel rendelkező társaságok számára biztosított adókedvezményeket, ideértve a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények alapján biztosított kedvezményeket is,<sup>67</sup> azonos módon biztosítsák az adott államban illetőséggel nem rendelkező társaságok fióktelepei (állandó telephelyei) számára is, amennyiben ezek a fióktelepek egyébként az adott államban illetőséggel rendelkező társaságokkal azonos társasági adó fizetésére kötelesek.<sup>68</sup> Így például az adott államban illetőséggel nem rendelkező társaságok fióktelepei is jogosultak a kapott osztalékokhoz kapcsolódó azonos adójóváírásra, amennyiben az adott államban illetőséggel rendelkező társaságokkal azonos módon kötelesek adót fizetni ezek után az osztalékok után;<sup>69</sup>
- A forrásállam nem vetheti alá a külföldi illetőségű részvénytől a belföldi illetőségű leányvállalat által felvett kölcsön kamatainak külföldre irányuló törlesztését minimális tőkésítéssel kapcsolatos követelményeknek (alultőkésítésre vonatkozó szabályoknak), amíg a belföldi törlesztést nem veti alá ilyen követelménynek, kivéve ha e követelmény igazolható;<sup>71</sup>
- ezzel ellentétben a Bíróság úgy határozott, a tény, hogy az adott államban illetőséggel nem rendelkező adózók adóalapjának kiszámításakor a tagállam csak azokat a nyereségeket és veszteségeket veszi figyelembe, amelyek az ebben az államban kifejtett tevékenységeikből keletkeztek, és nem veszi figyelembe például az illetőségük szerinti államban keletkezett veszteségeket, semmilyen formában nem ellentétes a Szerződéssel;<sup>72</sup>

67 – A 35. lábjegyzetben hivatkozott Saint-Gobain ZN ügyben hozott ítélet.

68 – A C-270/83. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1986. január 28-án hozott ítélet (EBHT 1986., 273. o.), a C-330/91. sz. Commerzbank-ügyben 1993. július 13-án hozott ítélet (EBHT 1993., I-4017. o.) (a külföldi illetőségű társaság fióktelepe azonos kamatra jogosult a túlfizetett adó megtérítése esetén), valamint a 36. lábjegyzetben hivatkozott Futura Participations és Singer ügyben hozott ítélet (a külföldi illetőségű társaság fióktelepe azonos veszteségelhárítási lehetőségekre jogosult).

69 – A 68. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet.

70 – A 68. lábjegyzetben hivatkozott Royal Bank of Scotland ügyben hozott ítélet.

71 – A C-324/00. sz. Lankhorst-Hohorst ügyben 2002. december 12-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-11779. o.), és lásd a Bíróság előtt folyamatban lévő Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyet (HL 2005. C 57., 20. o.).

72 – A 36. lábjegyzetben hivatkozott Futura Participations és Singer ügyben hozott ítélet 21. pontja.

- továbbá a forrásállamok nem támaszthatnak aránytalan módon különösen súlyos adminisztratív vagy könyvelési követelményeket a területükön tevékenységet folytató külföldi társaságokkal szemben (azaz olyan követelményeket, amelyek meghaladják az adóigazgatás nemzeti jellegéből fakadókat), ideértve azt is, amikor e követelmények tiszteletben tartása szükséges ahhoz, hogy valamely, a jövedelemhez kapcsolódó adókedvezményvel éljenek a forrásállamban.<sup>73</sup>

68. A természetes személyek jövedelemadója esetén e kötelezettség különösen az alábbiakat jelenti:

- a forrásállamok nem tehetnek különbséget az illetőséggel rendelkező és az illetőséggel nem rendelkező személyek között az olyan tevékenységhez „közvetlenül kapcsolódó”<sup>74</sup> levonások esetén, amelyből a forrásállamban adóköteles jövedelmek származnak (így például a szakmai költségek esete).<sup>75</sup> E tekintetben az eltérő szabályok hatása, és nem azok formája a meghatározó.<sup>76</sup> Ilyen

hatásként értendő – hogyan azt a Bíróság nemrég a Bouanich-ügyben hozott ítéletben kimondta – az adott ügyben kérdéses helyzetre alkalmazható kettős adóztatás elkerüléséről szóló valamennyi egyezmény hatása.<sup>77</sup> Ellenben a forrásállam elvben visszautasíthatja az adott államban illetőséggel rendelkező személyek személyes helyzetéhez kapcsolódó előnyöknek az illetőséggel nem rendelkezők számára történő biztosítását, hiszen a nemzetközi adójogban a természetes személyek jövedelemadóztatásakor a letelepedés szerinti állam feladata figyelembe venni a személyes helyzetet.<sup>78</sup>

- a Bíróság mindazonáltal kivételt is meghatározott ezen elv alól olyan értelemben, hogy a forrásállamnak letelepedés szerinti államként kell „cselekednie” azon adózó személyes helyzetének figyelembevételkor, aki jövedelmeinek több mint 90%-át a forrásállamban szerzi.<sup>79</sup> E kivétel az olyan helyzetek elkerülésével indokolható, amelyben személyes helyzetét sehol nem veszik figyelembe, mivel az adózó nem szerez az illetősége szerinti államban elegendő jövedelmet ahhoz, hogy azt ott figyelembe vehessék. Bármennyi is legyen az e kivételt alkalmazhatóságához szükséges százalékos

73 – A C-118/96. sz. Safir-ügyben 1998. április 28-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-1897. o.), valamint a 36. lábjegyzetben hivatkozott Futura Participations és Singer ügyben hozott ítélet.

74 – A 48. lábjegyzetben hivatkozott Gerritse-ügyben hozott ítélet 27. pontja.

75 – A 48. lábjegyzetben hivatkozott Gerritse-ügyben hozott ítélet, a 48. lábjegyzetben hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet. Lásd szintén az 52. lábjegyzetben hivatkozott Asscher-ügyben hozott ítéletet (nem alkalmazható magasabb adómérték a külföldi illetőségekkel szemben), és a C-80/94. sz. Wielockx-ügyben 1995. augusztus 11-én hozott ítéletet (EBHT 1995., I-2493. o.) (a forrásállamoknak lehetővé kell tenniük a külföldi illetőségek számára, hogy a belföldi illetőségekkel azonos módon levonhassák az adott állam területén szerzett jövedelmükből a nyugdíjárulékot, hacsak nem ellenkezik az adórendszer koherenciája biztosításának szükségével).

76 – A 48. lábjegyzetben hivatkozott Gerritse-ügyben hozott ítélet 54. pontja.

77 – A C-265/04. sz. Bouanich-ügyben 2006. január 19-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-923. o.) 51–55. pontja.

78 – Lásd például a 48. lábjegyzetben hivatkozott D-ügyben hozott ítélet 38. pontját (a vagyonadóval kapcsolatban).

79 – A 48. lábjegyzetben hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet, a 48. lábjegyzetben hivatkozott D-ügyben hozott ítélet 30. pontja, a C-169/03. sz. Wallentin-ügyben 2004. július 1-jén hozott ítélet (EBHT 2004., I-6443. o.), a 75. lábjegyzetben hivatkozott Wielockx-ügyben hozott ítélet 22. pontja és az 56. lábjegyzetben hivatkozott Gschwind-ügyben hozott ítélet.

arány, úgy gondolom, a lényeg az a körülmény, hogy az adózó személyes helyzete másként nem vehető figyelembe.<sup>80</sup>

69. A hátrányos megkülönböztetés tilalmából eredő további következmény a forrásállamot terhelő azon kötelezettség, amely alapján, ha úgy dönt, hogy enyhíti az adott államban illetőséggel rendelkező személyek belföldi gazdasági kettős adóztatását (például az osztalék adóztatása terén), ezt az intézkedést az illetőséggel nem rendelkezőkre is ki kell terjesztenie, feltéve hogy adóztatási joghatóságának ezen illetőséggel nem rendelkező személyek feletti gyakorlása hasonló belföldi kettős adóztatást eredményez (például, amennyiben a forrásállam a társaságok nyereségét először társasági-, majd a felszámolásakor jövedelemadó-fizetési kötelezettségnek veti alá). Ez pedig azon elv következménye, amely szerint a forrásállam által az adott államban illetőséggel nem rendelkező személyek számára biztosított adókedvezményeket egyenértékűvé kell tenni az illetőséggel rendelkező személyek számára biztosított kedvezményekkel, amennyiben a forrásállam egyébként a két csoport esetén ugyanolyan adóztatási joghatóságot gyakorol.<sup>81</sup>

70. Mindazonáltal álláspontom szerint a tagállam szabadon rendelkezhet a Szerződés

szabad mozgással kapcsolatos rendelkezéseiből fakadó kötelezettségek teljesítéséről kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményben foglalt rendelkezések útján. Így úgy gondolom – az olyan forrásállam példáját véve, amely belföldi gazdasági kettős adóztatásnak veti alá mind a belföldi, mind a külföldi illetőségeket – a forrásállam eljárhat úgy, hogy adott esetben a külföldi illetőségű személyek részesüljenek a kettős adóztatás ugyanazon enyhítésében, amelyben a belföldi illetőségek valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján részesülnek. Mindazonáltal ilyen esetben megkövetelendő, hogy a kettős adóztatás külföldi illetőségek számára biztosított enyhítésének terjedelme megegyezzen a belföldi illetőségű személyek számára biztosítottával. E tekintetben egyetérttek a Bíróság által a Bouanich-ügyben hozott ítéletben elfogadott állásponttal, amely szerint, ha a tagállam ugyanazt az adóztatási joghatóságot gyakorolja a külföldi, illetve belföldi illetőségű részvényesek felett, a nemzeti bíróság feladata a vonatkozó kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény figyelembevételével ellenőrizni, hogy a belföldi illetőségek a külföldi illetőségeknél kedvezőbb bánásmódban részesültek-e.<sup>82</sup>

71. Annak megítélésekor, hogy a tagállam teljesíti-e a Szerződés szabad mozgással kapcsolatos rendelkezéseiből eredő kötelezettségeit, úgy gondolom, két okból figyelembe kell venni a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményeket is. Először is – ahogyan azt korábban megjegyeztem – a tagállamok nemcsak adóztatási joghatóságot,

80 – Lásd például az 56. lábjegyzetben hivatkozott Gschwind-ügyben hozott ítélet 29. pontját és a 48. lábjegyzetben hivatkozott De Groot-ügyben hozott ítélet 101. pontját. A forrásállamnak a személyes helyzet figyelembevételével kapcsolatos kivételes kötelezettsége a vagyonadóra és az adózó hozzájárulási képességén alapuló más adóra is vonatkozik: a 48. lábjegyzetben hivatkozott D-ügyben hozott ítélet 31–34. pontja. Lásd szintén Léger főtanácsnok C-152/03. sz. Ritter-Coulais-ügyre vonatkozó 2005. március 1-jei indítványát (EBHT 2006., I-1711. o.), amelyben a főtanácsnok a kivétel kiterjesztését szorgalmazza a személyes helyzethez „tipikusan” kötődő előnyökön túl az illetőség szerinti államban felmerült ingatlanbérleti költségek levonásához való jogra.

81 – Lásd a 67. és 68. lábjegyzetben hivatkozott ítéleteket.

82 – Lásd a 77. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 51. pontját.

hanem az adóztatás elsőbbségét is szabadon megoszthatják egymás között. Így a fenti példával élve az a forrásállam, amely az osztalékok gazdasági kettős adóztatását alkalmazza, kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján biztosíthatja, hogy ezt a letelepedés szerinti államban enyhíteni fogják. Másodsor, ha nem vagyunk tekintettel a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény hatására az adott esetben, figyelmen kívül hagyjuk az adózó tevékenységének és indíttatásainak gazdasági körülményeit nemzetközi összefüggésekben. Másképpen fogalmazva, ez torzíthatja a letelepedés szerinti állam és a forrásállam kötelezettségeinek az adózóra gyakorolt együttes hatását. Hangsúlyozom, hogy ilyen esetben a forrásállamnak a Szerződésből eredő kötelezettségei magukban foglalják azt, hogy ez az eredmény megvalósuljon. Nem lehet például azzal védekezni, hogy a letelepedés szerinti állam megszegte a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményből eredő kötelezettségeit azzal, hogy nem enyhítette a kérdéses gazdasági értelemben vett kettős adóztatást.<sup>83</sup>

83 – Megjegyzem, hogy az E-1/04. sz., Fokus Bank kontra norvég állam ügyben 2004. november 23-án hozott ítéletében (2004 EFTA Court Report, 11) az EFTA-Bíróság eltérő megközelítést alkalmazott. Ez az ügy többek között a tőke szabad mozgása (az EGT-Szerződés 40. cikke azonos az EK 56. cikkel), és azon norvég szabályok összehangjára vonatkozott, amelyek alapján a Norvégia a társaságok nyereségét először társasági adónak, majd a felosztott összeg után: 1) a belföldi illetőségűek esetén jövedelemadóként vette alá. Mindazonáltal teljes adójóváírást biztosított a belföldi illetőségű részvényesek számára, hogy elkerüljék az osztalékok gazdasági kettős adóztatását; 2) a külföldi illetőségűek esetén 15%-os forrásadót vetett ki. Ugyanakkor az adott ügyben releváns a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján ezt a 15%-ot beszámították a letelepedés szerinti államban kivetett adóba. Azzal, hogy ezt a szabályt a tőke szabad mozgásának elvével ellentétesnek találta, az EFTA-Bíróság a Bíróság Lenz- és Manninen-ügyben hozott ítéletei (30. pont) alapján egyenlőséget tett az külföldre irányuló osztalékfizetés (forrásállami) és a belföldre irányuló osztalékfizetés (illetőség szerinti állambeli) megadóztatása közé, és ezt azzal indokolta, hogy a forrásállam elvben nem támaszkodhat a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény rendelkezéseire azért, hogy orvoslja a saját maga által okozott kettős adóztatást (37. pont). A fent kifejtett okokból nem osztom ezt az álláspontot.

72. Általánosabban úgy gondolom, hogy a letelepedés szerinti államnak és a forrásállamnak a szabad mozgásra vonatkozó rendelkezésekből eredő kötelezettségeit egységnek kell tekinteni, illetve úgy kell azokat felfogni, mint amelyek egyfajta egyensúlyra törekszenek. Valamely önálló gazdasági szereplő ezen államok egyikének keretében történő vizsgálata, anélkül hogy figyelembe vennénk az EK 43. cikk alapján a másik tagállamot terhelő kötelezettségeket, egyoldaltú és megtévesztő benyomáshoz vezethet, és nem vesz tudomást azon gazdasági körülményekről, amelyek között e szereplő cselekszik.

73. Végezetül hozzáteszem, hogy természetesen, ha valamely tagállami szabály elvben az EK 43. cikk tilalmának alkalmazása alá esik (azaz hátrányos megkülönböztető vagy „valós” korlátozást képez), az akár igazolható is, például a nemzeti adórendszerek koherenciája megőrzésének<sup>84</sup>, illetve a joggal való visszaélés megakadályozásának szükségével.<sup>85</sup>

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

85 – Lásd például a 71. lábjegyzetben hivatkozott Lankhorsk-Hohorst ügyben hozott ítéletet és a 36. lábjegyzetben hivatkozott ICI-ügyben hozott ítéletet.

d) A fenti elveknek a jelen ügyre történő alkalmazása

74. A jelen kérdés arra vonatkozik, hogy az a tény, hogy az Egyesült Királyság nem biztosított adójóváírást a belföldi illetőségű leányvállalat által a külföldi illetőségű anyavállalata részére fizetett, külföldre irányuló osztalék tekintetében, korlátozza-e az utóbbi anyavállalat azon szabadságát, hogy az Egyesült Királyságban leányvállalatot alapítson, ha az Egyesült Királyság teljes adójóváírást biztosít a belföldi illetőségű társaságok által belföldi illetőségű természetes személy részvényesek részére, valamint – amennyiben azt kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény előírja (az ezen, kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményben előírt adóztatás feltétele mellett) – a bizonyos harmadik országokba és más tagállamokba fizetett osztalék tekintetében.

75. Ahhoz, hogy erre a kérdésre válaszoljunk, először is pontosítani kell a kérdést. Gyakorlatilag nem azt kell eldönteni, hogy vajon az Egyesült Királyság köteles-e a belföldi illetőségű leányvállalattal rendelkező külföldi illetőségű anyavállalatok számára ugyanolyan adójóváírást biztosítani, mint amelyet a belföldi illetőségű leányvállalattal rendelkező belföldi illetőségű anyavállalatok számára biztosít. Azaz a kérdés nem érinti azt, hogy a belföldi illetőségű jogi személy részvényes számára a belföldi illetőségű leányvállalata által megfizetett társaságiadó-előleggel megegyező adójóváírást biztosítanak (a gazdasági értelemben vett kettős adóztatás enyhítésének első „szintje” az Egyesült Királyságban). A próbaperek felperesei inkább azzal érvelnek, hogy az Egyesült

Királyságban illetőséggel nem rendelkező anyavállalatok természetes személy részvényeseinek kellett volna az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező anyavállalatok természetes személy részvényeseivel azonos adójóváíráásban részesülniük. A kérdés tehát az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság természetes személy részvényese számára biztosított, az osztalék után társasági adó címen már megfizetett adóhoz kapcsolódó olyan adójóváírást biztosítására vonatkozik, amely levonható az adott személy által fizetendő egyesült királysági jövedelemadóából, vagy amely visszatérítendő a számára, ha az adójóváírást meghaladja a fizetendő összeget (a gazdasági értelemben vett kettős adóztatás enyhítésének második „szintje” az Egyesült Királyságban).

76. Tehát a próbaperek felperesei azt állítják, hogy az Egyesült Királyságban illetőséggel nem rendelkező olyan anyavállalat természetes személy részvényeseinek, akik nem részesültek adójóváíráásban az Egyesült Királyságban (egyes kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény által biztosított kivételektől eltekintve), az egyesült királysági leányvállalatok által elért nyereség után fizetett egyesült királysági társasági adó kapcsán ugyanolyan adójóváírásra kell jogosultnak lenniük, mint az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező anyavállalatok természetes személy részvényesei, akik az Egyesült Királyságban olyan adójóváíráásban részesültek, amely ténylegesen semlegesíti az Egyesült Királyságban fizetendő jövedelemadót. Ez az érv tehát az Egyesült Királyságban illetőség-



gel rendelkező és illetőséggel nem rendelkező anyavállalatok összehasonlításán alapul az azon adózással kapcsolatos bánásmód tekintetében, amelynek az Egyesült Királyság az anyavállalatok természetes személy részvényeseit veti alá.

77. A próbaperek felperesei azt állítják, hogy a természetes személy részvényeseket érintő eltérő bánásmód az Egyesült Királyságban leányvállalattal rendelkező külföldi illetőségű anyavállalatokat hátrányos helyzetbe hozza azokkal az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező anyavállalatokkal szemben, amelyek szintén rendelkeznek leányvállalattal az Egyesült Királyságban. Azt állítják, hogy miközben az Egyesült Királyság rendszere alacsonyabb összesített adóterhet biztosít a belföldi illetőségű anyavállalaton keresztül felosztott nyereség számára a gazdasági értelemben vett kettős adóztatás elkerülésével vagy csökkentésével, nem ad ilyen biztosítékot az Egyesült Királyságban illetőséggel nem rendelkező anyavállalatokon keresztül felosztott (az Egyesült Királyságból származó) nyereségek vonatkozásában. Állítanak szerint ez a tény az egyesült királysági anyavállalatba történő befektetést vonzóbbá teszi az Egyesült Királyságban illetőséggel nem rendelkező anyavállalatba történő befektetésnél a magasabb adóterheknek az osztalékok anyavállalat általi „felértékelése” útján történő kiegyenlítése hiányában. Az Egyesült Királyságban illetőséggel nem rendelkező anyavállalatokat érintő ezen hátrány – úgy vélik – elbátortalaníthatja az ilyen külföldi illetőségű anyavállalatot attól, hogy leányvállalatot alapítson az Egyesült Királyságban.

78. Igaz, az Egyesült Királyságban illetőséggel nem rendelkező anyavállalat letelepedése

szerinti ország adórendszerétől függően lehetséges,<sup>86</sup> hogy az egyesült királysági leányvállalat által az Egyesült Királyságban illetőséggel nem rendelkező anyavállalaton keresztül felosztott nyereség után az összesített adóteher esetlegesen magasabb, mint az egyesült királysági anyavállalaton keresztül felosztott nyereséget sújtó összesített adóteher.

79. Mindazonáltal a jelen vizsgálat szempontjából az a releváns kérdés, hogy az Egyesült Királyságban illetőséggel nem rendelkező anyavállalatokat érintő esetleges hátrány oka a letelepedés szabadságának az EK 43. cikk értelmében vett valós korlátozásával járó egyesült királysági szabályokban rejlik-e.

80. Számomra világos, hogy nem ez a helyzet. Az ilyen hátrány, ha fennáll, tökéletes példája lenne annak, amit a nemzeti adórendszerek közötti eltérésekből és az adóztatási joghatóság megosztásából származó kvázi-korlátozásnak nevezünk. Ez a kvázi-korlátozás nem abból fakad, hogy az Egyesült Királyság saját adójogszabályait hátrányosan megkülönböztető módon alkalmazza az adóztatási joghatósága alá tartozó adózókra. Egyrészt az egyesült királysági leányvállalat által az egyesült királysági anyavállalaton keresztül az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező természetes személy részvényeseknek felosztott nyereség esetén az Egyesült Királyság mindhárom ponton (világjövdelemre kiterjedő) adóztatási jog-

86 – Például, ha az állam úgy dönt, hogy nem enyhíti (teljesen) az osztalékok gazdasági értelemben vett kettős adóztatásának hatásait, az egyesült királysági leányvállalat által az Egyesült Királyságban illetőséggel nem rendelkező anyavállalatának felosztott nyereség után a teljes adóteher magasabb lett volna, mint az egyesült királysági leányvállalat által egyesült királysági anyavállalatának felosztott nyereséget terhelő adóteher.

hatóságát gyakorolja. E joghatóság gyakorlása tekintetében – ahogyan azt fent ismertettem – az Egyesült Királyság úgy döntött, hogy úgy enyhíti a leányvállalatok nyereségének felosztását terhelő gazdasági értelemben vett kettős adóztatást, hogy a) adójóváírást biztosít az egyesült királysági anyavállalat számára annak biztosítása érdekében, hogy a társaságiadó-előleget csak egyszer fizessék meg a nyereség után, és hogy b) az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező részvényes számára olyan adójóváírást biztosít, amely az Egyesült Királyságban fizetendő jövedelemadót teljesen kiküszöböli vagy részben enyhíti. Ezzel szemben az egyesült királysági leányvállalat által az Egyesült Királyságban illetőséggel nem rendelkező anyavállalaton keresztül a természetes személy részvényes számára felosztott nyereség esetén az Egyesült Királyság elvben a forrásállam (területi) joghatóságát gyakorolja.

81. Az adóztatási joghatóság minősége közötti ilyenfajta különbség abból következik, hogy az államok milyen módon osztották meg adóztatási joghatóságukat a hatásköreik gyakorlása során, amint azt a nemzetközi adójog is elfogadja.

82. A második esetben az Egyesült Királyság ténylegesen csak egyszer szed adót az Egyesült Királyságból származó nyereség után: az egyesült királysági leányvállalatot a nyereség felosztásakor terhelő társaságiadó-előleg formájában. Az Egyesült Királyság rendszere azzal a következménnyel járt, hogy a külföldre irányuló osztalékot nem érintette az Egyesült Királyság második szintű adóztatása a jövedelemadó formájában, kivéve ha jo-

gosultságot biztosítottak az egyesült királysági adójóváírásra.

83. Következésképpen, ameddig az Egyesült Királyság adóztatási joghatósága alá tartoztak, a külföldre irányuló osztalékok pontosan olyan bánásmód alá estek, mint a belföldi osztalékok. Először is mindkét típusú osztalék után fizetendő volt a társaságiadó-előleg. A belföldi osztalékok esetén az egyesült királysági jövedelemadó elvben a részvényesek által volt fizetendő. Az Egyesült Királyság olyan adókedvezményt biztosított, amely elvben enyhíti vagy megszünteti a jövedelemadó címén fizetendő adótarozást. A külföldre irányuló osztalékok esetén azonban kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény eltérő rendelkezése hiányában az Egyesült Királyságban semmilyen jövedelemadó nem volt fizetendő. Ebből kiindulva pedig nem volt olyan egyesült királysági jövedelemadó alapján fennálló adótarozás, amelyet enyhíteni kellett volna adójóváírás útján.

84. Összességében az Egyesült Királyság ilyen osztalékokon fennálló adóztatási joghatóság a társaságiadó-előleg szedésére terjedt ki, amely joghatóságot az Egyesült Királyság nem hátrányosan megkülönböztető módon, tehát az EK 43. cikkből eredő kötelezettségeivel összhangban gyakorolt.

85. Igaz, lehetséges, hogy az Egyesült Királyságból származó ilyen nyereség további adófizetési kötelezettség alá esik az Egyesült

Királyságban illetőséggel nem rendelkező anyavállalat letelepedése szerinti államban (gazdasági értelemben vett kettős adóztatás) és a természetes személy részvényes letelepedése szerinti államban (gazdasági értelemben vett háromszoros adóztatás). Mindazonáltal – ahogyan azt korábban említettem – a nemzetközi adójogban elfogadott adóztatási elsőbbségi szabályok szerint elvben az Egyesült Királyság adóztatási elsőbbséget élvez az Egyesült Királyságból származó nyereségek tekintetében.

86. Ezzel ellentétben az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező anyavállalat letelepedése szerinti állam – ha kívánja – jogosult arra, hogy enyhítse az Egyesült Királyságból származó nyereség gazdasági értelemben vett kettős adóztatását. A letelepedés szerinti állam, amikor e joghatóságát gyakorolja, – ahogyan azt említettem – köteles tiszteletben tartani az EK 43. cikkből eredő azon kötelezettségét, amely szerint nem alkalmazhat hátrányos megkülönböztetést a külföldi és belföldi eredetű jövedelmek között. Hasonlóképpen a természetes személy részvényes esetén – a Manninen-ügyben hozott ítélettel összhangban<sup>87</sup> – a részvényes letelepedése szerinti állam feladata, hogy – amennyiben így dönt – enyhítsen a kifizetett osztalékokat sújtó kettős (vagy háromszoros) adóztatáson. Ahogyan azt megjegyeztük, e joghatóság gyakorlása során e tagállam az EK 43. cikk alapján nem alkalmazhat hátrányos megkülönböztetést a külföldi és a belföldi eredetű jövedelmek között. Amennyiben a jelen ügyben az Egyesült Királyságban illetőséggel nem rendelkező anyavállalat valamennyi természetes személy részvényese illetőséggel rendelkezik az Egyesült Királyságban, az Egyesült Királyság természetesen a Manninen-ügyben

hozott ítélettel összhangban köteles betartani a hátrányos megkülönböztetés tilalmából fakadó kötelezettséget. Ezt azonban nem vitatták, és nem tárgya a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelemnek.

87. Mindazonáltal, ami a külföldre irányuló, kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény hatálya alá tartozó osztalékok iránti, világosan következik a Bíróság részére a jelen ügyben nyújtott tájékoztatásból, hogy bizonyos esetekben az Egyesült Királyság kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményei útján fenntartotta magának a jogot arra, hogy ezen osztalékok (korlátozott) jövedelemadóval terhelje. Hasonlóképpen, bizonyos esetekben az osztalékban részesülő természetes személy részvényes jogosult volt részleges vagy teljes adójóváírásra. Az Egyesült Királyság szerint közvetlen kapcsolat áll fenn az ilyen osztalék után fizetendő egyesült királysági jövedelemadó mértéke és az adójóváíráshoz való jog (terjedelme) között.

88. E tekintetben emlékeztetek arra, hogy – ahogyan már korábban kifejtettem – a külföldre fizetett osztalékok kapcsán forrásállamként fellépő Egyesült Királyságra háruló kötelezettség lényege abban áll, hogy amennyiben adóztatási joghatóságát külföldi illetőségű személyek jövedelme felett gyakorolja, e személyeket olyan bánásmódban részesítse, amely összehasonlítható a belföldi illetőségűek jövedelmére alkalmazott bánásmóddal. Másiképpen fogalmazva, amennyiben az Egyesült Királyság gyakorolja jövedelemadóztatási joghatóságát a külföldi illetőségűek számára fizetett osztalékok tekintetében, oly módon kell eljárnia, hogy e személyek az Egyesült Királyság ugyanezen jövedelemadóztatási joghatósága alá tartozó, belföldi illetőségű személyekkel azonos

87 – A 2. lábjegyzetben hivatkozott ítélet.

bánásmódban részesüljenek, ideértve az adókedvezményeket is. Más szóval az Egyesült Királyság kötelezettségének terjedelme meg kell, hogy feleljen az alkalmazandó kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezményből származó adóalap- és joghatóság-megosztásnak. Ahogyan azt a Bíróság a Bouanich-ügyben hozott ítéletben megállapította, a nemzeti bíróság feladata, hogy az egyes esetekben megállapítsa, tekintettel a releváns kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény rendelkezéseire, hogy ezt a kötelezettséget az állam tiszteletben tartotta-e.<sup>88</sup>

89. Hozzá kívánom tenni, hogy, ha az Egyesült Királyság bizonyítani tudja, hogy a releváns kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény arra kötelezi a természetes vagy jogi személy részvényes illetősége szerinti tagállamot, hogy enyhítsen a társaságiadó-előleg fizetéséből és az egyesült királysági jövedelemadóból származó, gazdasági értelemben vett kettős adóztatáson, az – úgy hiszem – önmagában is elegendő ahhoz, hogy mentesítse az Egyesült Királyságot az alól, hogy teljesítse az EK 43. cikkből eredő kötelezettségeit. Ez – ahogyan fent is megállapítottam – ismét a tagállamok azon szabadságából következik, hogy megosszák maguk között az adóztatási joghatóságot és elsőbbséget, valamint annak szükségéből, hogy figyelembe vegyék a nemzetközi gazdasági körülményeket, amelyek között a gazdasági szereplő a tevékenységét végzi. Ahogyan azt korábban kifejtettem, az EK 43. cikk alapján az Egyesült Királyságot terhelő kötelezettség magában foglalja azt, hogy biztosítsa ezen eredmény megvalósulását, és nem lehet úgy védekezni, hogy a letelepedés

szerinti állam megszegte a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményből eredő kötelezettségeit azzal, hogy nem enyhítette a kérdéses gazdasági értelemben vett kettős adóztatást.

90. Amint megjegyeztem, ez az érvelés hasonló módon alkalmazandó, és azonos következtetésre vezet a jelen ügyben az Egyesült Királyság jogszabályainak az EK 56. cikkel való összhang tekintetében történő vizsgálata kapcsán.

91. Ezen okok miatt az első kérdés a) részére azt a választ kell adni, hogy amennyiben a jelen ügyben érintetthez hasonló szabályozás alapján az Egyesült Királyság teljes adójóváírást biztosít a belföldi illetőségű társaságok által a belföldi illetőségű részvényesek számára fizetett osztalék után, az EK 43., illetve EK 56. cikk nem kötelezi arra, hogy a teljes vagy részleges adójóváírást kiterjessze a külföldi illetőségű anyavállalatok részére fizetett osztaléokra, amennyiben ez utóbbiak az Egyesült Királyságban nem jövedelemadó-kötelesek. Mindazonáltal, amennyiben az Egyesült Királyság kettős adóztatásról szóló egyezmény alapján gyakorolja jövedelemadóztatási joghatóságát a külföldi illetőségű személyek részére kifizetett osztalék felett, oly módon kell eljárnia, hogy e személyek az Egyesült Királyság ugyanezen jövedelemadóztatási joghatósága alá tartozó, belföldi illetőségű személyekkel azonos bánásmód-

<sup>88</sup> – Lásd a 77. lábjegyzetben hivatkozott Bouanich-ügyben hozott ítélet 54. és 55. pontját.

ban részesüljenek, ideértve az adókedvezményeket is.

nemzeti elbánást” a más tagállamokban illetőséggel rendelkező személyekre.

B – Az első kérdés b) pontja

92. Az első kérdés b) pontjával a nemzeti bíróság arra kíván választ kapni, hogy az EK 43. vagy EK 56. cikkel ellentétes-e az, hogy az Egyesült Királysághoz hasonló tagállam valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény olyan rendelkezését alkalmazza, amely részleges adójóváírást biztosít a bizonyos tagállamban (mint például Hollandiában) illetőséggel rendelkező anyavállalat részére kifizetett osztalék esetén, de nem biztosít ilyen jogot a más tagállamban (mint például a Németországban) illetőséggel rendelkező anyavállalat számára, amennyiben az Egyesült Királyság és Németország közötti kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény nem tartalmaz részleges adójóváírást előíró rendelkezést.

93. Ez a kérdés lényegében arra irányul, hogy vajon a Szerződés szabad mozgással és különösen a hátrányos megkülönböztetés tilalmával kapcsolatos rendelkezései kötelezik-e arra a tagállamokat, hogy a bizonyos tagállamban illetőséggel rendelkező személyek számára a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény által biztosított előnyöket kiterjesszék a más tagállamokban illetőséggel rendelkező személyekre is: tehát a kérdés az, hogy az Egyesült Királyság helyzetében lévő állam köteles-e kiterjeszteni a „legkedvezőbb

94. A legfrissebb ilyen tárgyú határozat a D.-ügyben hozott ítélet.<sup>89</sup> Ez az ügy német illetőségű személyre, D.-re vonatkozott, akinek vagyona 10%-át Hollandiában található ingatlanok képezték. Hollandia ezt a 10%-ot vagyonadónak vetette alá, de megtagadta D.-től azon adókedvezményt, amelyre jogosultak voltak a holland, és a Hollandia és a Belgium közötti kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján a belga illetőségű személyek. D. többek között azt állította, hogy e tekintetben a belga és a német illetőségű személyekkel szembeni eltérő bánásmód az EK 56. cikkbe ütköző hátrányos megkülönböztetést képez, és hogy ez alapján Hollandiának hasonló adókedvezményt kell biztosítania számára. Ezt az érvelt elutasítva a Bíróság megállapította, hogy a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény hatálya alá tartozó, illetve annak hatálya alá nem tartozó, illetőséggel nem rendelkező személyek helyzete nem összehasonlítható. E két fajta adózói csoport között tehát nem merülhet fel a hátrányos megkülönböztetés kérdése. Ahhoz, hogy ilyen eredményre jusson, a Bíróság három lényeges megjegyzést fogalmazott meg. Először is a kettős adóztatás elkerüléséről szóló belga–holland egyezmény az adóztatási joghatóság e két tagállam közötti megosztását jelentette.<sup>90</sup> Másodszer a Bíróság szerint „az a tény, hogy ezek a viszonyosságon alapuló jogok csak a két szerződő tagállamban illetőséggel rendelkező személyeket illetik meg, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények sajátossága”. Végezetül az

89 – A 48. lábjegyzetben hivatkozott ítélet.

90 – A 48. lábjegyzetben hivatkozott D.-ügyben hozott ítélet 60. pontja.

olyan viszonyosságon alapuló szabály, mint amely ezen ügyben vagyoadó-kedvezményt biztosított a belga illetőséggel rendelkező személyek számára, nem tekinthető az egyezmény többi részétől elkülöníthető kedvezménynek, hanem „annak szerves részét képezi, és hozzájárul általános egyensúlyához”.

95. Ez az érvelés, amelyet én is osztok, azonos módon alkalmazható a jelen kérdésben felvetett helyzetre is. A nemzeti bíróság által felhozott példában a Hollandia és az Egyesült Királyság közötti kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján az Egyesült Királyságban részleges adójóváírásban részesülő holland anyavállalat helyzete nem hasonlítható össze azon német anyavállalat helyzetével, amely nem részesül adójóváírásban. Úgy, ahogyan a Bíróság a D.-ügyben hozott ítéletében, én is hangsúlyozom, hogy minden egyes kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény az adóztatási joghatóságnak és az adóztatási elsőbbségnek specifikusan a szerződő államok közötti megosztását hordja magában.<sup>91</sup> Ez a megosztás általános egyensúlyon alapszik, amelyben összességükben és viszonyosság alapján állapodtak meg a felek a két érintett adórendszer és gazdaság sajátos tulajdonságaira tekintettel, a tagállamok hatáskörének keretein belül, valamint az EK 293. cikk kifejezett rendelkezéseinek megfelelően. Az ilyen kétoldalú tárgyalások során kialakult megállá-

podások eltérései az adórendszerek és a gazdasági körülmények eltérését tükrözik, ideértve – amint azt fent megjegyeztem – az EU-n belüli eltéréseket is. Ebből következik, hogy az adóztatási joghatóság eltérő egyensúlyát, valamint különböző elsőbbségi szabályokat megállapító kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények hatálya alá tartozó külföldi illetőségű személyek helyzete nem tekinthető összehasonlíthatónak. Ahogyan azt fent kifejtettem, a tisztán és egyszerűen a tagállamok között az adóztatási joghatóság megosztásából vagy az elsőbbségi szabályok kapcsán hozott döntésekből eredő eltérő bánásmód nem tartozik az EK 43. és EK 56. cikk hatálya alá. A forrásállamnak a külföldi illetőségű személyek tekintetében fennálló kötelezettsége inkább abban áll, hogy amennyiben gyakorolja adóztatási joghatóságát, a belföldi illetőségű személyekkel összehasonlítható módon kell velük szemben bánnia.

96. Ebből az okból kifolyólag úgy gondolom, az első kérdés b) pontjára azt a választ kell adni, hogy az EK 43., illetve EK 56. cikkel nem ellentétes az, hogy az Egyesült Királysághoz hasonló tagállam valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény olyan rendelkezését alkalmazza, amely részleges adójóváírást biztosít a bizonyos tagállamban (mint például Hollandiában) illetőséggel rendelkező anyavállalat részére kifizetett osztalék esetén, de nem biztosít ilyen jogot a más tagállamban (mint például a Németországban) illetőséggel rendelkező

<sup>91</sup> – Lásd például Ruiz-Jarabo Colomer főtanácsnoknak a 47. pontban hivatkozott Gilly-ügyre vonatkozó indítványát, amelynek 66. pontjában azt írja, hogy „a kettős adóztatásról szóló egyezmény célja, hogy elkerülje, hogy az egyik államban már megadóztatott jövedelmet a másik államban újra megadóztassák. Nem pedig az, hogy azt biztosítsa, hogy bárhol is szerették a jövedelmet, vagy bármilyen forrásból is származik, az adózót terhelő adó az egyik államban ne legyen magasabb annál, mint amit a másik államban kellene megfizetnie”.

anyavállalat számára, amennyiben az Egyesült Királyság és Németország közötti kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény nem tartalmaz részleges adójóváírást előíró rendelkezést.

*C – Az első kérdés c) és d) pontja*

97. Az első kérdés c) pontjával a nemzeti bíróság arra vár választ, hogy ellentétes-e az EK 43. vagy az EK 56. cikkel, hogy az Egyesült Királyság a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményeinek alkalmazásakor nem biztosít a Németországban illetőséggel rendelkező személy által ellenőrzött, Hollandiában illetőséggel rendelkező leányvállalatnak jogot a részleges adójóváíráshoz, miközben a részleges adójóváíráshoz való jogot biztosítja a releváns osztalékok után i. a holland személy által ellenőrzött, Hollandiában illetőséggel rendelkező társaság számára, ii. a más tagállamban, mint például Olaszországban illetőséggel rendelkező személy által ellenőrzött, Hollandiában illetőséggel rendelkező társaság számára, ha a kettős adóztatás elkerüléséről szóló olasz–holland egyezményben részleges adójóváírást biztosító rendelkezés található, vagy iii. az Olaszországban illetőséggel rendelkező társaságok számára, függetlenül az azokat ellenőrzők személyétől. Az első kérdés d) pontjával a nemzeti bíróság arra vár választ, hogy eltérően kell-e válaszolni az első kérdés c) pontjára, ha az olyan, Hollandiában illetőséggel rendelkező társaságra vonatkozna, amely felett az ellenőrzést nem Németországban, hanem harmadik országban illetőséggel rendelkező személy gyakorolja.

98. Az e kérdésekben felvetett probléma lényegében a különböző tagállamok között létrejött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények olyan úgynevezett „előnykorlátozási” klauzuláinak az EK 43. cikkel való összhangja, amelyek alapján a szerződő államokban illetőséggel rendelkező társaságok adókedvezményekhez való jogát korlátozzák az e társaságok felett ellenőrzést gyakorló személyek illetőségétől függően. A jelen esetben például megtagadják a részleges adójóváírást az olyan, Hollandiában illetőséggel rendelkező társaságoktól, amelyek Németországhoz hasonló tagállamban rendelkeznek illetőséggel, amennyiben az Egyesült Királyság és Németország közötti kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény nem tartalmaz részleges adójóváírást biztosító rendelkezést.

99. Úgy gondolom, hogy az e kérdésekre adandó válasz az első kérdés b) pontjával kapcsolatban kifejtetthez hasonló érvelésen alapszik.

100. Ahogyan azt fent kifejtettem, nem lehet összehasonlítani a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény hatálya alá tartozó, illetve hatálya alá nem tartozó külföldi illetőségű személyek helyzetét, mivel minden egyes ilyen egyezmény az adóztatási joghatóság és elsőbbség szerződő államok által megállapított különös egyensúlyát tükrözi. Az ilyen külföldi illetőségűekkel szembeni eltérő bánásmód nem jelent hátrányos megkülönböztetést, mivel e személyek eltérő helyzetben vannak. A jelen esetben az

kérdéses, hogy megengedhető-e az azonos tagállamban illetőséggel rendelkező, tehát ugyanazon kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény hatálya alá tartozó külföldi illetőségűek közötti, azon alapuló különbségtétel, hogy azokat olyan tagállamban (vagy harmadik országban) illetőséggel rendelkezők ellenőrzik, amelynek az Egyesült Királysággal kötött kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezménye nem írja elő a részleges adójóváírást. E külföldi illetőségűek összehasonlíthatók-e a hátrányos megkülönböztetés tilalmának elve szempontjából?

101. Úgy gondolom, hogy az utóbbi kérdésre nemleges választ kell adni. A valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményben a külföldi illetőségűek között a részvényeseik illetősége szerinti állam (és így az utóbbiak esetében alkalmazandó kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény) alapján történő különbségtétel részét képezi a szerződő felek által – az általam már szintén hivatkozott – hatáskörük gyakorlása keretében a joghatóság és elsőbbség terén elért egyensúlynak. Következésképpen az ezen egyensúly melletti – kizárólag a fennálló kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezmények teljes hálózatában elért szélesebb egyensúlyra tekintettel értékelhető – döntés indokainak és igazolásainak vizsgálata nem tartozik a Szerződés szabad mozgásra vonatkozó rendelkezéseinek tényleges alkalmazási körébe.

102. Az első kérdés c) és d) pontjára tehát azt kell válaszolni, hogy nem ellentétes az EK 43. vagy az EK 56. cikkel, hogy az Egyesült Királyság a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményeinek alkalmazásakor

nem biztosít a Németországban illetőséggel rendelkező személy által ellenőrzött, Hollandiában illetőséggel rendelkező leányvállalatnak jogot a részleges adójóváíráásra, miközben a részleges adójóváíráshoz való jogot biztosítja a releváns osztalékok után i. a holland személy által ellenőrzött, Hollandiában illetőséggel rendelkező társaság számára, ii az olyan más tagállamban, mint Olaszországban illetőséggel rendelkező személy által ellenőrzött, Hollandiában illetőséggel rendelkező társaság számára, ha a kettős adóztatás elkerüléséről szóló olasz–holland egyezményben részleges adójóváírást biztosító rendelkezés található, vagy iii. az Olaszországban illetőséggel rendelkező társaságok számára, függetlenül az azokat ellenőrzők személyétől.

#### D – A második kérdés

103. Ez a kérdés az EK 43. vagy az EK 56. cikknek az első kérdésben vázolt körülmények között történő megsértése esetén a közösségi jog által biztosított jogok és jogorvoslatok problematikáját veti fel. Amint az a fentiekből világosan következik, álláspontom szerint az első kérdés a)–c) pontjára adott válasz olyan egyértelműen nemleges, hogy sem hasznosnak, sem szükségesnek nem tartom azt, hogy e további kérdésre választ adjak. Mindazonáltal megjegyzem, hogy a jogorvoslatokra vonatkozó hasonló kérdéseket terjesztettek elő előzetes döntéshozatal céljából egy párhuzamos ügyben, a *Test Claimants in the FII Litigation* ügyben<sup>92</sup> feltett előzetes döntéshozatali kérelemben, amely ügyben ugyanezen a napon ismertetem indítványomat.

92 – Hivatkozás a 2. lábjegyzetben.



## V – Véggövetkeztetések

104. Az imént kifejtett indokok alapján álláspontom szerint a Bíróságnak a High Court of England and Wales (Chancery Division) által feltett kérdésekre az alábbi módon kell válaszolnia:

- „Amennyiben a jelen ügyben érintetthez hasonló szabályozás alapján az Egyesült Királyság teljes adójóváírást biztosít a belföldi illetőségű társaságok által a belföldi illetőségű részvényesek számára fizetett osztalék után, az EK 43., illetve EK 56. cikk nem kötelezi arra, hogy a teljes vagy részleges adójóváírást kiterjessze a külföldi illetőségű anyavállalatok részére fizetett osztaléokra, amennyiben ez utóbbiak az Egyesült Királyságban nem jövedelemadó-kötelesek. Mindazonáltal, amennyiben az Egyesült Királyság kettős adóztatásról szóló egyezmény alapján gyakorolja jövedelemadóztatási joghatóságát a külföldi illetőségű személyek részére kifizetett osztalék felett, oly módon kell eljárnia, hogy e személyek az Egyesült Királyság ugyanezen jövedelemadóztatási joghatósága alá tartozó, belföldi illetőségű személyekkel azonos bánásmódban részesüljenek, ideértve az adókedvezményeket is.
  
- Az EK 43., illetve EK 56. cikkel nem ellentétes az, hogy az Egyesült Királysághoz hasonló tagállam valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény olyan rendelkezését alkalmazza, amely részleges adójóváírást biztosít a bizonyos tagállamban (mint például Hollandiában) illetőséggel rendelkező anyavállalat részére kifizetett osztalék esetén, de nem biztosít ilyen jogot a más tagállamban (mint például a Németországban) illetőséggel rendelkező anyavállalat számára, amennyiben az Egyesült Királyság és Németország közötti kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény nem tartalmaz részleges adójóváírást előíró rendelkezést.

- Nem ellentétes az EK 43. vagy az EK 56. cikkel, hogy az Egyesült Királyság a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményeinek alkalmazásakor nem biztosít a Németországban illetőséggel rendelkező személy által ellenőrzött, Hollandiában illetőséggel rendelkező leányvállalatnak jogot a részleges adójóváírásra, miközben a részleges adójóváíráshoz való jogot biztosítja a releváns osztalékok után i. a holland személy által ellenőrzött, Hollandiában illetőséggel rendelkező társaság számára, ii. az olyan más tagállamban, mint Olaszországban illetőséggel rendelkező személy által ellenőrzött, Hollandiában illetőséggel rendelkező társaság számára, ha a kettős adóztatás elkerüléséről szóló olasz–holland egyezményben részleges adójóváírást biztosító rendelkezés található, vagy iii) az Olaszországban illetőséggel rendelkező társaságok számára, függetlenül az azokat ellenőrzők személyétől.”