

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2007. március 13.\*

A C-524/04. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2004. december 31-én érkezett, 2004. december 21-i határozatával terjesztett elő az előtte

**a Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation**

és

**a Commissioners of Inland Revenue**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

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

\* Az eljárás nyelve: angol.

R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, J. Makarczyk, G. Arestis és A. Borg Barthet  
bírák,

főtanácsnok: L. A. Geelhoed,  
hivatalvezető: L. Hewlett főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2006. január 31-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation képviseletében G. Aaronson QC, valamint P. Farmer és D. Cavender barristers,
  
- az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében C. Jackson és C. Gibbs, meghatalmazotti minőségben, segítők: D. Anderson QC, valamint D. Ewart és S. Stevens barristers,
  
- a német kormány képviseletében M. Lumma és U. Forsthoff, meghatalmazotti minőségben,

- a holland kormány képviselőjében D. J. M. de Grave, meghatalmazotti minőségben,
  
- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2006. június 29-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

### **Ítéletet**

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EK 43. cikk, az EK 49 cikk, az EK 56. cikk és az EK 58. cikk értelmezésére vonatkozik.
  
- 2 A kérelmet a bizonyos cégcsoportok (a továbbiakban: az alapügy felperesei) és a Commissioners of Inland Revenue (az Egyesült Királyság adóhivatala) között az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságok részére a valamely ugyan-

azon cégcsoporthoz tartozó, nem e tagállamban illetőséggel rendelkező társaság (a továbbiakban: a kapcsolt vállalkozás) által nyújtott kölcsöntőke után az előbbiek által fizetett kamat adójogi megítélése tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

## Nemzeti jogi háttér

- 3 Az Egyesült Királyság hatályban lévő szabályozásának releváns rendelkezései egyfelől a jövedelemadóról és társasági adóról szóló 1988. évi törvény (Income and Corporation Taxes Act 1988, a továbbiakban: ICTA) 1995-öt megelőzően alkalmazandó szövegében, másfelől e törvénynek az 1995. évi pénzügyi törvény (Finance Act 1995), valamint az 1998. évi pénzügyi törvény (Finance Act 1998) által módosított szövegében találhatók.

### *Az 1995-ben bekövetkezett módosítást megelőző nemzeti rendelkezések*

- 4 Az ICTA 209. cikke (2) bekezdésének d) pontja szerint az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság által a kapott kölcsön után fizetett kamat e társaság által fizetett osztaléknak minősül, amennyiben a kamat összege magasabb, mint az ilyen kölcsön gazdaságilag ésszerű hozama. E szabályt alkalmazni kell mind az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező, mind a külföldi illetőséggel rendelkező társaságok által nyújtott kölcsönökre. Nem vonható le az adós társaság adóköteles nyereségéből a kamatnak az a része, amely meghaladja a gazdaságilag

ésszerű hozam összegét, hanem azt felosztott nyereségnek (osztaléknak) kell tekinteni. Ennek folytán az adós társaságnak társaságiadó-előleget (advance corporation tax, [ACT]) kell fizetnie az ICTA 14. cikkének megfelelően.

- 5 A fentiekén túl az ICTA 209. cikke (1) bekezdése e) pontjának iv) és v) alpontja alapján – az e bekezdés d) pontja értelmében kamatként meghatározottak kivételével – még akkor is „felosztott nyereségnek” minősül az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság által az ugyanazon cégcsoportba tartozó külföldi illetőségű társaság részére fizetett kamat, ha az megfelel a szóban forgó kölcsön gazdaságilag ésszerű hozamának. E szabály a külföldi illetőségű társaság által azon belföldi illetőségű leányvállalata részére nyújtott kölcsönökre vonatkozik, amelynek tőkéjében az előbbi legalább 75%-os részesedéssel rendelkezik, vagy ha valamely külföldi illetőségű harmadik társaság mindkét társaság legalább 75%-os tulajdonosa.
  
- 6 Azonban az ICTA 788. cikkének (3) bekezdése előírja, hogy a fent említett nemzeti rendelkezések nem alkalmazhatók, ha valamely, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény (a továbbiakban: adóegyezmény) kizárja azok alkalmazását, ugyanakkor biztosítja, hogy a kamatok bizonyos feltételek mellett adózási szempontból elszámolhatók legyenek. A Nagy Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága által kötött adóegyezmények a kamatok elszámolhatóságára vonatkozó e feltételek szempontjából két csoportba oszthatók.
  
- 7 Az első csoportba tartozó, úgymint a Németországi Szövetségi Köztársasággal, a Spanyol Királysággal, a Luxemburgi Nagyhercegséggel, az Osztrák Köztársasággal és Japánnal kötött adóegyezmények értelmében a kamat akkor vonható le, ha – figyelemmel a szóban forgó kölcsön összegére – a kamat megegyezik azzal az összeggel, amelyben a felek a közöttük fennálló különleges kapcsolat hiányában, illetve a felek és valamely harmadik személy megállapodtak volna.

- 8 A második csoportba tartozó, úgymint a Francia Köztársasággal, Írországgal, az Olasz Köztársasággal, a Holland Királysággal, az Egyesült Államokkal és a Svájci Államszövetséggel kötött adóegyezmények szerint az a vizsgálendő általánosabb kérdés, hogy a kamat bármilyen okból meghaladja-e azt az összeget, amelyben a felek a közöttük fennálló különleges kapcsolat hiányában, illetve a felek és valamely harmadik személy megállapodtak volna, ami magában foglalja azt is, hogy maga a kölcsön összege meghaladja-e azt az összeget, amelyet ilyen különleges kapcsolat hiányában nyújtottak volna.
- 9 Az ICTA-nak az 1992. évi 2. sz. pénzügyi törvény (Finance [No 2] Act 1992) 52. cikke által bevezetett, az 1992. május 14-ét követően fizetett kamatokra alkalmazandó 808A. cikke értelmében a második csoportba tartozó adóegyezmények esetén figyelembe kell venni valamennyi szóban forgó tényezőt, ideértve azt is, hogy a kamatfizetés kötelezettje és annak jogosultja közötti különleges kapcsolat hiányában a kölcsönt ugyanúgy nyújtották volna-e, és amennyiben igen, figyelembe kell venni azt a kölcsönösszeget, illetve kamatlábat, amelyben megállapodtak volna.

#### *Az 1995-ben bekövetkezett jogszabályi módosítások*

- 10 Az 1995. évi pénzügyi törvény, amely fő szabályként az 1994. november 28-át követően fizetett kamatokra alkalmazandó, nem módosította az ICTA 209. cikke (2) bekezdésének d) pontját. Azonban e cikk (2) bekezdése e) pontjának iv) és v) alpontja helyébe a 209. cikk (2) bekezdésének da) pontja lépett, amelynek értelmében „felosztott nyereségnek” minősül az ugyanazon cégcsoport tagjai között fizetett kamat, amennyiben annak mértéke meghaladja azt az összeget, amelyet a kamatfizetés kötelezettje a különleges kapcsolat hiányában fizetett volna a jogosultnak. E szabály a társaság által valamely másik olyan társaság részére nyújtott kölcsönökre vonatkozik, amelynek tőkéjében az előbbi legalább 75%-os részesedéssel rendelkezik, vagy ha valamely harmadik társaság mindkét társaság legalább 75%-os tulajdonosa.

- 11 Azonban az ICTA 212. cikke (1) és (3) bekezdésének módosított szövege szerint a 209. cikk (2) bekezdésének da) pontja nem alkalmazható olyan esetekben, amikor mind a kamatfizetés kötelezettje, mind annak jogosultja az Egyesült Királyságban társaságiadó-köteles.
- 12 Az ICTA 209. cikke (2) bekezdésének da) pontja kiegészült a 209. cikk (8A)–(8F) bekezdésével. Az ICTA 209. cikkének (8B) bekezdése rögzíti azon feltételeket, amelyek alapján a kamatfizetést felosztott nyereségnek kell tekinteni. Az ICTA 209. cikke (8A) és (8D)–(8F) bekezdésének rendelkezései együttesen meghatározzák, hogy milyen mértékben lehet csoportosítani a társaságokat a kölcsöneik konszolidált értékének meghatározása érdekében.

*Az 1998-ban megvalósult jogszabályi módosítások*

- 13 Az 1998. évi pénzügyi törvény bevezette az ICTA-ba a transzferárakra vonatkozó szabályokat tartalmazó 28AA mellékletet, amely a társaságok közötti kamatokra is alkalmazandó. E szabályok vonatkoznak két, közös irányítás alatt álló társaság közötti ügyletekre, ha a megállapodásuk feltételei eltérnek azon feltételektől, amelyekben a közös irányítás hiányában is megállapodtak volna, és ha e feltételek az Egyesült Királyság adószabályai szempontjából valamilyen lehetséges előnnyel járnak az egyik érintett társaság számára. A közös irányítás fogalma tartalmazza valamely társaságnak a másik társaság vezetésében, irányításában, illetve tőkéjében fennálló közvetlen vagy közvetett részvételét, illetve részesedését, vagy valamely harmadik társaságnak két másik társaság vezetésében, felügyeletében, illetve tőkéjében fennálló közvetlen vagy közvetett részvételét, illetve részesedését.

- 14 E szabályoknak a 2004-ben bekövetkezett módosításáig az volt a vélelem, hogy nem keletkezik e rendelkezés szerinti lehetséges előny az egyik érintett társaság számára abban az esetben, ha az ügyletben részt vevő másik fél egyaránt adóköteles az Egyesült Királyságban, és több más feltétel is teljesül.
- 15 2004-ben módosították a fenti szabályokat, aminek folytán azok akkor is alkalmazandók, ha az ügyletben részt vevő mindkét fél adóköteles az Egyesült Királyságban.

### **Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

- 16 Az alapeljárás az egyes cégcsoportok által a Commissioners of Inland Revenue ellen a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Egyesült Királyság) előtt a C-324/00. sz., Lankhorst-Hohorst ügyben 2002. december 12-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-11779. o.) nyomán benyújtott több visszatérítési, illetve kártérítési kérelemből álló, alultőkésítésre vonatkozó „*group litigation*” típusú per („Thin Cap Group Litigation”).
- 17 A kérdést előterjesztő bíróság által az előzetes döntéshozatalra utalás keretében a „próbaper” körébe választott valamennyi ügy az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező olyan társaságra vonatkozik, amelyben valamely külföldi illetőségű anyavállalat közvetlenül vagy közvetve legalább 75%-os részesedéssel rendelkezik, és amely részére ezen anyavállalat vagy ezen anyavállalat legalább 75%-os arányú tulajdonában álló másik, külföldi illetőségű társaság kölcsönt nyújtott.



- 18 Egyfelől az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság számára a valamely más államban letelepedett társaság által nyújtott olyan kölcsönökről van szó, amelyek esetében e két társaság ugyanazon cégcsoportba tartozik, és amely csoport élén az utóbbi államban letelepedett anyavállalat található. Ez a helyzet a „próbaperben” szereplő bizonyos, így a Lafarge- illetve a Volvo-cégcsoportot érintő egyes ügyekben, amelyekben a hitelező társaság és az anyavállalat ugyanazon tagállamban, a jelen esetben Franciaországban, illetve Svédországban letelepedett társaság.
- 19 Másfelől a „próbaperben” szereplő egyes ügyek az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező, olyan cégcsoportba tartozó társaságokra vonatkoznak, amelyek élén valamely harmadik országban, nevezetesen az Amerikai Egyesült Államokban letelepedett anyavállalat található, és amely társaságok részére kölcsönt nyújtott az ugyanazon cégcsoportba tartozó valamely másik tagállamban illetőséggel rendelkező társaság (a Caterpillar-csoport Írországban letelepedett hitelező társaság által nyújtott kölcsönre vonatkozó kérelmeinek első típusa esetén), valamely harmadik államban illetőséggel rendelkező társaság (a Caterpillar-csoport Svájcban letelepedett hitelező társaság által nyújtott kölcsönre vonatkozó kérelmeinek második típusa esetén), vagy valamely másik tagállamban illetőséggel rendelkező másik társaság harmadik országban illetőséggel rendelkező fióktelepén keresztül (a PepsiCo-csoport esetén, amely ügyben a hitelező társaság Luxemburgban található, miközben Svájcban létesített fióktelepén keresztül jár el).
- 20 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint a felperes társaságok közül egyesek saját tőkévé alakították át e kölcsönök egy részét annak elkerülése érdekében, hogy az Egyesült Királyságban hatályos szabályozás értelmében a kölcsönök egyenlege után fizetendő kamat felosztott nyereségnek minősüljön. Az alapügy felperesei közül egyesek megállapodást kötöttek az Egyesült Királyság adóhatóságával e szabályozás alkalmazásnak módjáról, amelyben rögzítették, hogy az adóhatóság miként fogja értékelni az elkövetkező években a cégcsoport keretében nyújtandó kölcsönöket.
- 21 A fenti hivatkozott Lankhorst-Hohorst ügyben hozott ítélet nyomán az alapügy felperesei visszatérítési, illetve kártérítési kérelmeket nyújtottak be az Egyesült

Királyság szabályozásának alkalmazása folytán őket állítólagosan ért adóhátrányra hivatkozva, ennek keretében különösen az Egyesült Királyság adóhatóságainak azon határozata következtében megfizetett társaságiadó-többletet illetően, amelyben e hatóságok nem ismerték el a fizetett kamatokat az adóköteles nyereség csökkentése szempontjából, illetve korlátozták ez utóbbi csökkentését, valamint azon többletadót illetően, amely a kölcsöntőkének a társaságok által saját tőkévé történt átalakításából származott.

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

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

2) Mennyiben kell – ha egyáltalán – eltérő választ adni az első kérdésre, ha:

a) a hitelt nem az adós társaság anyavállalata, hanem ugyanazon cégcsoporthoz tartozó, az adós társasággal azonos anyavállalat közvetlen vagy közvetett

irányítása alatt álló más társaság (a hitelező társaság) nyújtja, és mind a közös anyavállalat, mind a hitelező társaság az adós társaság székhelye szerinti államtól eltérő tagállamban rendelkezik illetőséggel;

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

3) Mennyiben kell eltérő választ adni az első és a második kérdésre, ha bizonyítani lehet, hogy a kölcsönfelvételek joggal való visszaélésnek minősülnek, vagy hogy az adós társaság székhelye szerinti tagállam adójogszabályainak megkerülésére

irányuló mesterséges képződmény részét képezik? Amennyiben igen, az Európai Bíróság milyen iránymutatást tart megfelelőnek annak megállapításához, hogy mi minősül ilyen visszaélésnek vagy mesterséges képződménynek az olyan helyzetek összefüggésében, amelyek a jelen ügyben felmerültek?

- 4) Amennyiben megvalósul az EK 56. cikk szerinti, a tagállamok és harmadik országok közötti tőke mozgásra vonatkozó korlátozás, ez 1993. december 31-én hatályban lévő korlátozásnak tekintendő-e az EK 57. cikk alkalmazása szempontjából?
  
  
  
  
  
  
  
  
  
  
- 5) Amennyiben az első és a második kérdésben leírt intézkedések bármelyike ellentétes az EK 43., az EK 49. vagy az EK 56. cikkel, abban az esetben, ha az adós társaság, vagy az adós társaság cégcsoportjához tartozó más társaságok (a felperesek) az alábbi kérelmeket terjesztik elő:
  - a) az annak következtében fizetett társaságiadó-többlet visszatérítése iránti kérelem, hogy az adós társaság által a hitelező társaság részére fizetett kamatnak az adós társaság társasági adó szerinti adóköteles nyereségéből történő levonását megtagadták, jöllehet e kamatfizetések levonhatók lettek volna az adós társaság adóköteles nyereségéből, ha a hitelező társaság szintén az adós társaság székhelye szerinti tagállamban rendelkezett volna illetőséggel;
  
  
  
  
  
  
  
  
  
  
  - b) az adós társaság által fizetett társaságiadó-többlet visszatérítése iránti kérelem abban az esetben, amikor az adós ténylegesen megfizette kölcsönök

utáni kamatok teljes összegét a hitelező társaság részére, azonban a nemzeti rendelkezések vagy azoknak az adóhatóság általi alkalmazása következtében csökkentették a kamatok levonására vonatkozó kérelemben szereplő összeget;

- c) az adós társaság által fizetett társaságiadó-többlet visszatérítése iránti kérelem abban az esetben, amikor azért csökkent a hitelező társaság által nyújtott kölcsönök utáni, az adós társaság adóköteles nyereségéből levonható kamat, mert a nemzeti rendelkezések vagy azoknak az adóhatóság általi alkalmazása következtében kölcsöntőke nyújtása helyett saját tőke jegyzésére került sor, vagy a kölcsöntőkét saját tőkével helyettesítették;
  
- d) az adós társaság által fizetett társaságiadó-többlet visszatérítése iránti kérelem abban az esetben, amikor a hitelező társaság által nyújtott kölcsönök utáni, az adós társaság adóköteles nyereségéből levonható kamat a nemzeti rendelkezések vagy azoknak az adóhatóság általi alkalmazása következtében a kölcsöntőke után fizetendő kamatláb csökkentése miatt kisebb lett (vagy azért, mert a kölcsönök kamatmentesek voltak);
  
- e) az adós társaság rendelkezésére álló (vagy az adós társaság cégcsoportjához tartozó, az adós társaság székhelye szerinti tagállamban illetőséggel rendelkező más társaságok által az adós társaság részére átengedett) azon veszteség, adókedvezmény vagy adójóváírás visszatérítése vagy megtérítése iránti kérelem, amelyet az adós társaság igénybe vett a fenti a), b) és c) pontban említett adótöbblet csökkentése érdekében, jöllehet e veszteséget,

adókedvezményt, vagy adójóváírást más célra is fel lehetett volna használni vagy más időszakra át lehetett volna vinni;

- f) az adós társaság által a hitelező társaság részére az osztalékká átminősített kamat után fizetett, fel nem használt társasági adóelőleg visszatérítése iránti kérelem;
  
- g) a fenti f) pontban említett esetben fizetett társasági adóelőleg visszatérítése vagy megtérítése iránti kérelem abban az esetben, ha az adóelőleget utóbb az adós társaság adókötelezettségével szemben elszámolták;
  
- h) a felperesek részéről a nemzeti rendelkezéseknek, illetve azok adóhatóság általi alkalmazásának való megfeleléssel kapcsolatban felmerült költségek és kiadások megtérítése iránti kérelem;
  
- i) a fenti c) pontban leírt körülmények között a kölcsöntőkének saját tőkeként történő befektetésével (vagy saját tőkévé történő átalakításával) összefüggő hozamvesztésnek megfelelő összeg visszatérítése vagy megtérítése iránti kérelem;
  
- j) az adós társaság által fizetett, az első kérdésben említett nemzeti rendelkezések értelmében osztalékkáátminősített kamatból származó, elszá-

molt vagy beszámított bevételek után a hitelező társaságnál a székhelye szerinti tagállamban felmerült bármely adó visszatérítése vagy megtérítése iránti kérelem;

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

- a közösségi jog fent említett rendelkezéseinek megszegésből eredő és ahhoz járulékosan kapcsolódó, a jogellenesen kirótt összegek megtérítése, illetve visszafizetése iránti kérelmek; vagy
  
  - kártérítési igények vagy kár megtérítése iránti kérelmek, vagy
  
  - jogellenesen megtagadott előny összegének megfizetése iránti kérelmek?
- 6) Amennyiben az ötödik kérdés bármely részére adott válasz szerint a kérelem jogellenesen megtagadott előny összegének megfizetése iránti kérelem:
- a) e kérelmek a közösségi jog fent említett rendelkezéseiből eredően és ahhoz járulékosan kapcsolódóan állnak-e fenn, vagy

- b) részben vagy teljes mértékben teljesíteni kell-e a C-46/93. és C-48/93. sz., [Brasserie du Pêcheur és Factortame egyesített ügyekben 1996. március 5-én hozott] ítéletben [EBHT 1996., I-1029. o.] a kártérítés tekintetében előírt feltételeket, vagy
- c) szükséges-e más feltételek teljesítése?
- 7) Van-e jelentősége annak, hogy a hatodik kérdésben említett kérelmek a tagállam nemzeti joga alapján visszatérítésre vagy kártérítésre irányulnak, vagy kártérítésre kell irányulniuk?
- 8) Az Európai Bíróság szerint kell-e, és ha igen, milyen iránymutatást kell adni a jelen ügyben azon körülményekre vonatkozóan, amelyeket a nemzeti bíróságoknak figyelembe kell venniük annak megítélése során, hogy a [fent hivatkozott Brasserie du Pêcheur és Factortame] egyesített ügyekben hozott ítélet értelmében kellően súlyos jogsértésről van-e szó, különösen a tekintetben, hogy a releváns közösségi jogi rendelkezések értelmezésére vonatkozó ítélkezési gyakorlatra figyelemmel kimenthető volt-e a jogsértés?
- 9) Fennállhat-e elvben a [fent hivatkozott Brasserie du Pêcheur és Factortame] egyesített ügyekben hozott ítélet szerinti közvetlen okozati összefüggés az EK 43. cikk, az EK 49. cikk és az EK 56. cikk bármilyen megsértése és a felperesek állítása szerint azok megsértéséből eredő, az ötödik kérdés a)–h)



pontjában említett csoportba tartozó veszteségek között? Igenlő válasz esetén, a Bíróság szerint kell-e, és ha igen, milyen iránymutatást kell adni azon körülményekre vonatkozóan, amelyeket a nemzeti bíróságnak figyelembe kell vennie annak megítélése során, hogy fennáll-e a közvetlen okozati összefüggés?

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

### **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről**

*Az első és a második kérdéstről*

- 23 A kérdést előterjesztő bíróság első kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy ellentétes-e az EK 43. cikkel, az EK 49. cikkel vagy az EK 56. cikkel a tagállam azon szabályozása, amely korlátozza a belföldi illetőségű társaságot abban, hogy adózási szempontból levonja a valamely másik tagállamban illetőséggel rendelkező, közvetlen vagy közvetett anyavállalata által nyújtott kölcsöntőke után fizetett

kamatot, míg e belföldi illetőségű társaságra nem vonatkozna e korlátozás abban az esetben, ha a kamatokat az előbbi tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalata által nyújtott kölcsöntőke után kellene fizetnie.

- 24 E kérdést a harmadik kérdéssel együtt kell megvizsgálni, amellyel a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy eltérő választ kell-e adni az első kérdésre abban az esetben, ha bizonyítani lehet, hogy a kölcsönfelvételek joggal való visszaélésnek minősülnek, vagy hogy azok az adós társaság az illetősége szerinti tagállam adójogszabályainak megkerülésére irányuló mesterséges képződmény részét képezték.
- 25 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, azok azonban a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni e hatáskörüket (lásd különösen a C-397/98. és C-410/98. sz., Metallgesellschaft és társai egyesített ügyben 2001. március 8-án hozott ítélet [EBHT 1998., I-1727. o.] 37. pontját, a C-446/03. sz., Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-10837. o.] 29. pontját, és a C-374/04. sz., Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11673. o.] 36. pontját).

#### Az alkalmazandó mozgásszabadságokról

- 26 Mivel a kérdést előterjesztő bíróság mind a letelepedés szabadságára vonatkozó EK 43. cikk, mind a szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozó EK 49. cikk, valamint a tőke szabad mozgására vonatkozó EK 56. cikk értelmezését kéri a Bíróságtól, azt kell megállapítani, hogy az olyan nemzeti szabályozás, amely az alapügyben felmerült, e szabadságok hatálya alá tartozhat-e.

- 27 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alá tartoznak azok a nemzeti rendelkezések, amelyek az érintett tagállam állampolgárának a valamely más tagállamban letelepedett társaság tőkéjében fennálló olyan részesedésre vonatkoznak, amely lehetővé teszi számára, hogy irányítást biztosító befolyást gyakoroljon e társaság döntéseire és meghatározza annak tevékenységét (lásd e tekintetben a C-251/98. sz. Baars-ügyben 2000. április 13-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-2787. o.] 22. pontját, a C-436/00. sz., X és Y ügyben 2002. november 21-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-10829. o.] 37. pontját, valamint a C-196/04. sz., Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-7995. o.] 31. pontját).
- 28 Amint azt a főtanácsnok az indítványának 33. és 34. pontjában megjegyezte, a jelen ügyben a külföldi illetőségű társaság (a továbbiakban: hitelező társaság) által nyújtott kölcsön után a belföldi illetőségű társaság (a továbbiakban: adós társaság) által fizetett kamat felosztott nyereséggé történő átminősítést előíró nemzeti rendelkezések kizárólag az olyan helyzetekre vonatkoznak, amikor a hitelező társaság irányítást biztosító befolyást gyakorol az adós társaság felett, vagy pedig a hitelező társaság felett gyakorolnak ilyen befolyást.
- 29 Egyfelől ami az 1998-ban bekövetkezett módosításokat megelőzően hatályban lévő szabályozást illeti, az ICTA releváns rendelkezései a külföldi illetőségű társaság által azon belföldi illetőségű leányvállalata részére nyújtott kölcsönökre vonatkoztak, amely leányvállalat tőkéjében az előbbi legalább 75%-os részesedéssel rendelkezik, vagy ha valamely harmadik társaság mindkét társaság legalább 75%-os tulajdonosa volt.
- 30 Másfelől ami az 1998-ban bekövetkezett módosításokat illeti, a szabályozás releváns rendelkezései kizárólag akkor alkalmazandók, ha a két érintett társaság közös

irányítás alá tartozik abban az értelemben, hogy az egyik közvetlenül vagy közvetve részt vesz a másik érintett társaság vezetésében, irányításában, illetve részesedéssel rendelkezik annak tőkéjében, vagy valamely harmadik személy közvetlenül vagy közvetve részt vesz mindkét érintett társaság vezetésében, irányításában, illetve részesedéssel rendelkezik azok tőkéjében.

- 31 Ugyanis, amint azt Európai Közösségek Bizottsága kiemelte, az olyan szabályozás, mint amely a jelen ügyben is felmerült, amely a belföldi illetőségű társaságok külföldi illetőségű kapcsolt vállalkozása általi „alultőkésítése” („thin capitalisation”) ellen irányul, kizárólag az olyan helyzetekre vonatkozik, amelyekben az utóbbi társaság olyan mértékű irányítással rendelkezik az ugyanazon cégcsoportba tartozó többi társaság felett, amely lehetővé teszi számára, hogy befolyásolja a többi társaság finanszírozási döntéseit, így különösen azt, hogy e társaságok finanszírozása kölcsön vagy tőkejuttatás formájában történjék-e.
- 32 Másfelől az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárásban a „próbaper” körébe választott ügyek az Egyesült Királyságban illetősséggel rendelkező olyan leányvállalatokra vonatkoznak, amelyekben valamely külföldi illetőségű anyavállalat közvetlenül vagy közvetve legalább 75%-os részesedéssel rendelkezik, vagy amelyeknek olyan más külföldi illetőségű társaság a tulajdonosa, amelyben ezen anyavállalat rendelkezik a részesedések legalább 75%-ával.
- 33 Az olyan szabályozás, mint amilyen az alapügyben felmerült, amely kizárólag cégcsoporton belüli viszonyokra vonatkozik, alapjaiban érinti a letelepedés szabadságát, és így azt az EK 43. cikk szempontjából kell megvizsgálni (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 32. pontját és a C-446/04. sz., Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11753. o.] 118. pontját).

- 34 Még feltételezve is, hogy e szabályozás, amint azt az alapügy felperesei állítják, korlátozó hatást gyakorol a szolgáltatásnyújtás szabadságára és a tőke szabad mozgására, e hatás a letelepedés szabadsága esetleges korlátozásának elkerülhetetlen következménye, és az nem indokolja az említett szabályozásnak az EK 49. cikk és az EK 56. cikk szempontjából történő vizsgálatát (lásd e tekintetben a C-36/02. sz. Omega-ügyben 2004. október 14-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-9609. o.] 27. pontját, a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 33. pontját, és a C-452/04. sz., Fidium Finanz ügyben 2006. október 3-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-9521. o.] 48. és 49. pontját).
- 35 A feltett kérdésekre tehát kizárólag az EK 43. cikk alapján kell válaszolni.

#### A letelepedés szabadsága korlátozásának fennállásáról

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

- 37 A társaságokat illetően az EK 48. cikkben említett székhely a természetes személyek állampolgárságával szemben annak megállapítására szolgál, hogy a társaság mely tagállam jogrendje alá tartozik. Kiüresítené az EK 43. cikk tartalmát, ha a letelepedés szerinti tagállam belátása szerint eltérő bánásmódot alkalmazhatna kizárólag azon az alapon, hogy a társaság székhelye valamely más tagállamban található (lásd e tekintetben a 270/83 sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1986. január 28-án hozott ítélet [EBHT 1986., I-273. o.] 18. pontját, a C-330/91. sz. Commerzbank-ügyben 1993. július 13-án hozott ítélet [EBHT 1993., I-4017. o.] 13. pontját, valamint a fent hivatkozott Metallgesellschaft és társai ügyben hozott ítélet 42. pontját és fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 37. pontját). A letelepedés szabadságának így az a célja, hogy a társaságok székhely alapján történő hátrányos megkülönböztetésének tiltásával nemzeti bánásmódot biztosítson a fogadó tagállamban (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 14. pontját és a fent hivatkozott Saint-Gobain ZN ügyben hozott ítélet 35. pontját).
- 38 A jelen ügyben az „alultőkésítésre” vonatkozó nemzeti rendelkezések előírják, hogy bizonyos körülmények között felosztott nyereségnek minősül az a kamat, amelyet valamely társaság az ugyanazon cégcsoportba tartozó társaság által nyújtott kölcsön után fizet az utóbbi részére, megtiltva ezzel az adós társaság számára a fizetett kamatnak az adóköteles nyereségből való levonását.
- 39 Az ügy irataiból kitűnik, hogy a kapcsolt vállalkozás részére fizetett kamat felosztott nyereséggé történő minősítése nemcsak azért növeli az adós társaság adóterheit, mert az adóköteles nyereség nem csökkenthető a fizetett kamat összegével, hanem azért is, mert e kamatnak az adóköteles nyereséggé minősítésével a társaságnak ezen ügylet időpontjában társaságiadóelőleg-fizetési kötelezettsége keletkezhet.

- 40 Márpedig meg kell állapítani, hogy az alultőkésítésre vonatkozó nemzeti rendelkezések eltérő bánásmódot vezetnek be a belföldi illetőségű adós társaságok között aszerint, hogy a hitelező kapcsolt vállalkozás az Egyesült Királyságban letelepedett társaság-e vagy sem.
- 41 Ami egyfelől az 1995-ben hatályban lévő nemzeti szabályozást illeti, kétségtelen, hogy a belföldi illetőségű társaság által fizetett kamat fő szabályként felosztott nyereségnek minősült, amennyiben annak összege meghaladta a szóban forgó kölcsön gazdaságilag ésszerű ellenértékét, függetlenül attól, hogy a hitelező társaság belföldi illetőségű volt-e vagy sem. Azonban amikor a belföldi illetőségű társaság a külföldi illetőségű kapcsolt vállalkozás részére fizetett kamatot, leszámítva a belső szabályozás alkalmazását kizáró adóegyezmény hatálya alá tartozó eseteket, az ilyen kamatot még akkor is mindig felosztott nyereségnek tekintették, amikor az megfelelt a kölcsön gazdaságilag ésszerű hozamának.
- 42 Ami másfelől az 1995 és 1998 között alkalmazandó szabályozást illeti, azon rendelkezések, amelyek a felosztott nyereséggel azonosan kezelték az adott társaság által az ugyanazon cégcsoportba tartozó másik társaság részére fizetett kamatot, ha e kamat meghaladta azt az összeget, amelyben e kamatfizetés kötelezettje és annak jogosultja közötti különleges kapcsolat hiányában, illetve e felek és valamely harmadik személy megállapodtak volna, nem voltak alkalmazandók abban az esetben, ha mind az adós társaság, mind a hitelező társaság adóköteles volt az Egyesült Királyságban.
- 43 Ugyanígy az 1998 és 2004 között alkalmazandó szabályozás alapján az ugyanazon cégcsoportba tartozó társaságok között fizetett kamat a transzferárokra vonatkozó szabályok alá tartozott akkor, ha az olyan ügyletbe kapcsolódott, amelynek feltételei

eltértek azon feltételektől, amelyekben a felek a közös irányítás hiányában is megállapodtak volna, és a megállapodásban rögzített feltételek az Egyesült Királyság adószabályai szempontjából valamilyen lehetséges előnnyel jártak az egyik érintett társaság számára. E szabályozásból kitűnik, hogy azt vélelmezték, hogy az előny nem létezik, ha bizonyos feltételek teljesülnek, így különösen akkor, ha az ügyletben szereplő másik fél szintén adóköteles volt az Egyesült Királyságban.

- 44 Márpedig mivel valamely társaság akkor adóköteles az Egyesült Királyságban, ha annak székhelye ott található, vagy fióktelep vagy képviselő útján ott gazdasági tevékenységet végez, az 1995 és 2004 között alkalmazandó rendelkezések elsősorban a külföldi illetőségű anyavállalatok által nyújtott kölcsönökre állapítottak meg korlátokat.
- 45 Ebből következően a külföldi illetőségű kapcsolt vállalkozás által nyújtott kölcsön után a belföldi illetőségű társaság által fizetett kamat szempontjából az első társaság adójogi helyzete 1995-öt megelőzően is, de 1995 és 2004 között mindenképpen hátrányosabb volt, mint azon belföldi illetőségű adós társaságé, amelynek részére belföldi illetőségű kapcsolt vállalkozás nyújtott kölcsönt.
- 46 Ami ezen eltérő bánásmódnak a Szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseivel történő összeegyeztethetőségét illeti, a német kormány és az Egyesült Királyság Kormánya először is azt állítja, hogy e rendelkezések nem vonatkoznak az olyan nemzeti szabályozásra, amely pusztán az Egyesült Királyság által kötött adóegyezményekben nemzetközi szinten elismert elveknek megfelelően felosztott adóztatási joghatóság gyakorlására irányul.



- 47 E kormányok e tekintetben különösen az Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet a jövedelemre és a vagyona vonatkozó modellegyezményének 9. cikkében rögzített „teljes függetlenség”, illetve „független személlyel való összehasonlítás” szabályait hangsúlyozva azon elvre hivatkoznak, amely szerint az államok feloszthatják egymás között az ugyanazon cégcsoportba tartozó társaságok nyereségének adóztatását. A német kormány ehhez hozzáteszi, hogy e szabály szerint a hitelező társaság székhelye szerinti állam joghatóságába tartozik a kapott kamat adóztatása akkor, ha a szóban forgó ügylet harmadik személyek közötti ügylethez hasonlít, míg az ellenkező esetben az adós társaság székhelye szerinti tagállam rendelkezik joghatósággal.
- 48 Az Egyesült Királyság Kormánya ezen elv alkalmazását illetően hangsúlyozza, hogy az általa kötött adóegyezmények többsége tartalmazza azt a rendelkezést, amely lehetővé teszi az érintett államok hatóságai számára, hogy egymást kiegyenlítő korrekciókat hajtsanak végre, aminek értelmében az adóköteles nyereségnek az adós társaság szerinti államban végrehajtott bármely emelése maga után vonja az adóköteles nyereség megfelelő csökkentését abban az államban, ahol a hitelező társaság letelepedett.
- 49 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a közösségi jog egységesítésére, illetve összehangolására irányuló intézkedések hiányában a tagállamok továbbra is jogosultak egyezményekben vagy egyoldalúan meghatározni adóztatási joghatóságuk megosztásának szempontjait, különösen a kettős adóztatás elkerülése érdekében (a C-336/96. sz. Gilly-ügyben 1998. május 12-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-2793. o.] 24. és 30. pontja, a C-470/04. sz., N.-ügyben 2006. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-7409. o.] 44. pontja és a C-513/04. sz., Kerckhaert és Morres ügyben 2006. november 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-10967. o.] 22. és 23. pontja). Ezen összefüggésben a tagállamok feladata, hogy a kettős adóztatás elkerülése érdekében meghozzák a szükséges intézkedéseket, alkalmazva különösen a joghatóság megosztásának a nemzetközi adójogi gyakorlatban elfogadott elveit, ideértve az OECD által kidolgozott modellegyezményeket (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Gilly-ügyben hozott ítélet 31. pontját, a fent hivatkozott N.-ügyben hozott ítélet 45. pontját és a fent hivatkozott Kerckhaert és Morres ügyben hozott ítélet 23. pontját).

- 50 Az alapügyben szóban forgó nemzeti rendelkezések azonban nem pusztán a joghatóságnak az Egyesült Királyság és az általa kötött adóegyezményekben részes másik ország közötti megosztását szabályozzák.
- 51 Ugyanis, ha az 1995-ben bekövetkezett jogszabályi módosításokat megelőzően e nemzeti rendelkezések akként rendelkeztek, hogy valamely adóegyezmény eltérő rendelkezése hiányában felosztott nyereségnek kell tekinteni a belföldi illetőségű társaság által a külföldi illetőségű kapcsolt vállalkozás által nyújtott kölcsön után fizetett kamatot, e rendelkezések ily módon az Egyesült Királyság jogalkotójának egyoldalú döntését tükrözték. Ugyanez mondható el az 1998-ban történt módosításokat megelőzően az olyan helyzetben fizetett kamatra is, amikor az meghaladta azt az összeget, amelyet a teljes függetlenség feltételeinek fennállása mellett fizetettek volna, valamint az 1998-ban történt módosításokat követően két közös irányítás alatt álló társaság által kötött olyan ügyletek esetén, amelynek feltételei eltértek azoktól, amelyek ilyen irányítás hiányában alkalmazandók lettek volna, különösen akkor, ha e feltételek az Egyesült Királyság adószabályai szempontjából valamilyen lehetséges előnnyel jártak az egyik érintett társaság számára.
- 52 E rendelkezések ahelyett, hogy az Egyesült Királyságban keletkezett nyereség kettős adóztatásának elkerülését céloznák, azt tükrözik, hogy ezen tagállam annak megakadályozása érdekében kívánja megszervezni az adórendszerét, hogy e tagállamban a belföldi illetőségű társaságok külföldi illetőségű kapcsolt vállalkozások általi alultőkésítésének rendszere segítségével kivonják e nyereséget az adózás alól. Amint azt a főtanácsnok az indítványának 55. és 56. pontjában kiemelte, a külföldi illetőségű társaságok részére fizetett kamatot felosztott nyereséggé átminősítő rendelkezések egyoldalú jellegét nem cáfolja sem az, hogy e tagállam nemzetközileg

elfogadott elvekből merített ezen átminősítés alkalmazása során, sem pedig az, hogy a fenti állam az egyes más államokban székhellyel rendelkező adós társaságok esetén olyan rendelkezéseket tartalmazó adóegyezményekkel kívánta kiegészíteni a nemzeti szabályozását, amelyek az ezen átminősítésből vélhetően eredő kettős adóztatás elkerülésére, illetve enyhítésére irányulnak.

53 Mindemellett, még ha bizonyos esetekben az alapügyben felmerült rendelkezések csak alkalmazzák az adóegyezményekben rögzített kritériumokat, a tagállamok mindazonáltal kötelesek az ily módon megosztott adóztatási joghatóság gyakorlása közben tiszteletben tartani a közösségi jog szabályait (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Saint-Gobain ZN ügyben hozott ítélet 58. és 59. pontját, a C-385/00. sz. De Groot-ügyben 2002. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-11819. o.] 94. pontját), különös tekintettel az EK 43. cikkben biztosított letelepedési szabadságra.

54 Végezetül azt illetően, hogy az adóegyezményben foglaltak szerint a kamat átminősítéséből eredő adóköteles nyereség emelkedése kiegyenlíthető az adóköteles nyereségnek a hitelező társaság székhelye szerinti államban történő megfelelő levonásával, tekintve, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által előadottaknak megfelelően az adóegyezményből eredő adózási rendszer az alapügyben alkalmazandó jogi háttér részét képezi, a Bíróságnak a jelen ügyben figyelembe kell azt vennie annak érdekében, hogy a közösségi jog hasznos értelmezését tudja adni a nemzeti bíróság számára (lásd e tekintetben a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7477. o.] 21. pontját, a C-265/04. sz. Bouanich-ügyben 2006. január 19-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-923. o.] 51-55. pontját és a fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 71. pontját, valamint a C-170/05. sz., Denkavit Internationaal és Denkavit France ügyben 2006. december 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11949. o.] 45. pontját).

55 Az ügy irataiból azonban nem derül ki, hogy amikor a belföldi illetőségű társaság által a külföldi illetőségű kapcsolt vállalkozás részére fizetett kamat az Egyesült Királyságban hatályban lévő szabályozás értelmében adóköteles nyereségnek minősül, e nemzeti szabályozás és az adóegyezmény irányadó rendelkezéseinek együttes alkalmazása általában lehetővé teszi-e az adós társaság adóköteles nyereségének kiigazításából származó adóteher növekedésének semlegesítését. Az alapügy felperesei e tekintetben nem osztják az Egyesült Királyság Kormányának álláspontját, amely szerint az Egyesült Királyság által más tagállamokkal kötött adóegyezmények, valamint a kapcsolt vállalkozások nyereségkiigazításával kapcsolatos adóztatás megszüntetéséről szóló egyezmény (HL L 225, 10. o.) alkalmazásával valamely megfelelő előny minden esetben kiegyenlíti azt az adóhátrányt, amely a cégcsoportot az alultőkésítésre vonatkozó nemzeti rendelkezések alkalmazásából eredően érte.

56 Még annak feltételezése esetén is, hogy a hitelező társaság székhelye szerinti államban nyújtott adóelőny semlegesítheti az adós társaság számára a székhelye szerinti állam szabályozásának alkalmazásából eredő adóterhet, az ügy irataiból nem derül ki, hogy az Egyesült Királyságban hatályos szabályozás és az ezen állam által kötött adóegyezmények együttes alkalmazása alapján az adóelőnynek a külföldi illetőségű kapcsolt vállalkozás részére a székhelye szerinti tagállamban történő biztosítása minden esetben semlegesíti az adós társaság adóköteles nyereségének az előbbi társaság részére fizetett kamat átminősítése következtében bekövetkező emelését.

57 Az Egyesült Királyság Kormányának másodsorban előadja, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozásban alkalmazott eltérő bánásmód nem korlátozza közvetlenül és egyértelműen a letelepedés szabadságának gyakorlását, mivel annak sem célja, sem hatása, hogy kevésbé vonzóvá tegye a letelepedés szabadságának a más tagállamokban letelepedett társaságok által az Egyesült Királyságban történő gyakorlását.

- 58 A fenti és a német kormány szerint az Egyesült Királyságban hatályban lévő szabályozás nem teremt hátrányos megkülönböztetést, hanem pusztán különbséget tesz két össze nem hasonlítható helyzet között. E két kormány hangsúlyozza, hogy valamely cégcsoport kizárólag határon átnyúló ügyletek segítségével képes az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalatnak a saját tőke helyett kölcsöntőkével történő finanszírozásával „nyereségátcsoportosítást” végrehajtani olyan másik állam irányába, ahol a nyereség alacsonyabb kulccsal adózik, elkerülve így módon a belföldi illetőségű leányvállalat által elért nyereségnek az Egyesült Királyságban történő megadóztatását.
- 59 E tekintetben egyfelől ki kell emelni, hogy az olyan szabályozás keretében, mint amilyen az alapügyben is felmerült, a belföldi illetőségű anyavállalatok leányvállalataihoz képest a külföldi illetőségű anyavállalatok leányvállalataival szemben alkalmazott eltérő bánásmód még akkor is korlátozhatja a letelepedés szabadságát, ha adózási szempontból a több országra kiterjedő cégcsoport helyzete nem hasonlítható össze azon cégcsoport helyzetével, amelynek minden tagja ugyanazon tagállamban rendelkezik illetőséggel.
- 60 Kétségtelen, hogy általában nem áll fenn annak kockázata, hogy egy adott cégcsoport keretében annak érdekében alakítsák ki valamely leányvállalat finanszírozását, hogy olyan állam felé irányítsák a nyereség átcsoportosítását, ahol az azokra kivetett adó alacsonyabb, ha valamennyi érintett társaság ugyanazon tagállamban, ugyanazon adókulccsal adózik. Ez azonban nem zárja ki, hogy a tagállam által kifejezetten a több országra kiterjedő cégcsoportok helyzetére elfogadott szabályok bizonyos esetekben korlátozhatják az érintett társaságok letelepedési szabadságát.
- 61 Másfelől ki kell emelni, hogy a belföldi illetőségű leányvállalatok között az anyavállalatuk székhelye alapján alkalmazott eltérő bánásmód korlátozza a

letelepedés szabadságát, mivel az kevésbé vonzóvá teszi a más tagállamokban letelepedett társaságok számára, hogy letelepedési szabadságukat gyakorolják, aminek folytán e társaságok lemondhatnak arról, hogy leányvállalatot szerezzenek meg, alapítsanak vagy tartsanak fenn az ezen intézkedést hozó tagállamban (lásd a fent hivatkozott Lankhorst-Hohorst ügyben hozott ítélet 32. pontját).

62 Az Egyesült Királyság állításával ellentétben ahhoz, hogy az ilyen szabályozás ellentétesnek minősüljön a letelepedés szabadságával, elegendő, hogy az alkalmas legyen a másik tagállamban letelepedett társaságok e szabadságának e tagállamban történő korlátozására, anélkül, hogy szükséges lenne annak bizonyítása, hogy a szóban forgó szabályozás ténylegesen is azzal jár, hogy a fent említett társaságok lemondanak valamely leányvállalatnak az előbbi tagállamban történő megszerzéséről, alapításáról vagy fenntartásáról.

63 Ebből következően az alultőkésítésre vonatkozó alapügyben felmerült nemzeti rendelkezések keretében a hitelező kapcsolt vállalkozás székhelye alapján a belföldi illetőségű adós társaságokkal szemben alkalmazott eltérő bánásmód korlátozza a letelepedés szabadságát.

#### A letelepedés szabadsága korlátozásának igazolásáról

64 Az ilyen korlátozás csak akkor fogadható el, ha azt nyomós közérdek igazolja. Azonban ebben az esetben is szükséges, hogy az alkalmas legyen a szóban forgó cél

megvalósításának biztosítására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket (a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 35. pontja, és a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 47. pontja).

65 Az Egyesült Királyság Kormánya a német kormány támogatását élvezve előadja, hogy a szóban forgó nemzeti rendelkezéseket mind a nemzeti adórendszer koherenciája biztosításának, mind az adóelkerülés elleni küzdelemnek a szükségessége igazolja. Az Egyesült Királyság Kormánya szerint valójában ugyanazon célkitűzés két oldaláról van szó, miszerint gondoskodni kell a méltányos és koherens adórendszer fenntartásáról.

– A nemzeti adórendszer koherenciája biztosításának szükségességéről

66 Először is, ami a nemzeti adórendszer koherenciája biztosításának szükségességét illeti, az Egyesült Királyság Kormánya szerint a nemzeti szabályozás azzal, hogy előírja a „rejtett” osztalékfizetésnek a megfelelő adózási területen történő egyszeri adóztatását, a megkötött adóegyezmények révén biztosítja, hogy a hitelező társaságnak az illetősége szerinti államban adóköteles nyereségében történő megfelelő csökkentés kiegyenlítse az Egyesült Királyságban adóköteles nyereség esetleges emelését. Ezzel szemben a fent hivatkozott Lankhorst-Hohorst ügyben a Németországi Szövetségi Köztársaság és a Holland Királyság között létrejött adóegyezményekben egyáltalán nem létezett ezzel egyenértékű rendelkezés.

67 A német kormány ehhez hozzáfűzi, hogy amikor az adós társaság és a hitelező társaság ugyanazon tagállamban rendelkezik illetőséggel, a kamatfizetéssel keletkező

adóelőnyt, vagyis a kamatnak az adós társaság adóköteles nyereségéből történő levonását, mindig kiegyenlíti a hitelező társaságnál jelentkező valamilyen megfelelő adóhátrány, vagyis a kapott kamat adóztatása. Az, hogy e kiegyenlítés nem biztosított abban az esetben, amikor a hitelező társaság székhelye valamely másik tagállamban található, arra indította a tagállamokat, hogy osszák meg az adóztatási joghatóságukat aszerint, hogy a szóban forgó ügyletet a független társaságok között irányadó feltételekhez hasonló feltételekkel kötötték-e meg vagy sem.

- 68 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság a C-204/90. sz. Bachmann-ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet [EBHT 1992., I-249. o.] 28. pontjában, valamint C-300/90. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben ugyanezen napon hozott ítélet [EBHT 1990., I-305. o.] 21. pontjában elismerte, hogy az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségessége igazolhatja a Szerződés által biztosított alapvető szabadságok gyakorlásának korlátozását. Az ilyen igazolásra alapított érvek azonban kizárólag akkor helytállóak, ha közvetlen kapcsolat állapítható meg az adott adóelőny és az ezen előnynek valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között (lásd e tekintetben a C-484/93. sz., Svensson és Gustavsson ügyben 1995. november 14-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-3955. o.] 18. pontját, a C-471/04. sz., Keller Holding ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet [EBHT 2004., I-2107. o.] 40. pontját).
- 69 A jelen ítélet 55. és 56. pontjában kifejtetteknek megfelelően, még ha a hitelező társaság székhelye szerinti államban nyújtott valamely adóelőny alkalmas is arra, hogy semlegesítse az adós társaság számára a székhelye szerinti állam szabályozásának alkalmazásából eredő adóterhet, az észrevételekkel élő kormányok nem bizonyították, hogy az Egyesült Királyságban hatályos szabályozás és az ezen tagállam által kötött adóegyezmények együttes alkalmazása alapján az adóelőnynek a külföldi illetőségű kapcsolt vállalkozás részére a székhelye szerinti tagállamban történő biztosítása minden esetben semlegesíti az adós társaság adóköteles nyereségének az előbbi társaság részére fizetett kamat átminősítése következtében bekövetkező emelését.



70 Ilyen körülmények között tehát a letelepedés szabadságának az alapügyben szóban forgó nemzeti intézkedések általi korlátozása nem igazolható a nemzeti adórendszer koherenciája biztosításának szükségességével.

– A visszaélészerű magatartás elleni küzdelemhez fűződő érdekekről

71 Ami másodsorban az adóelkerülés elleni küzdelemhez kapcsolódó megfontolásokat illeti, az Egyesült Királyság hangsúlyozza, hogy a fent hivatkozott Lankhorst-Hohorst ügyben szóban forgó német szabályozással ellentétben az alultőkésítésre vonatkozó nemzeti rendelkezések az adóelkerülés azon meghatározott formájára vonatkoznak, amely az adójogszabályoknak az adós társaság székhelye szerinti államban mesterséges struktúrák alkalmazásával történő kijátszását jelenti. E kormány szerint az Egyesült Királyságban hatályban lévő rendelkezések nem lépnek túl az e cél eléréséhez szükséges mértéken a tekintetben, hogy azok a teljes függetlenség nemzetközileg elismert elvén alapulnak, kizárólag azon kamatösszeg feletti részt minősítik felosztott nyereségnek, amely meghaladja azt az összeget, amelyet a teljes függetlenség feltételei között megvalósuló ügylet keretében fizettek volna, és előzetes ellenőrzési eljárás rögzítésével rugalmasan alkalmazandók.

72 Emlékeztetni kell arra, hogy valamely, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a letelepedés szabadságát korlátozó nemzeti intézkedés igazolható, ha az kifejezetten olyan egyértelműen mesterséges képződményekre vonatkozik, amelyek célja az érintett tagállam szabályozása alkalmazásának megkerülése (lásd e tekintetben a C-264/96. sz. ICI-ügyben 1998. július 16-án hozott ítélet [EBHT 1998., I-4695. o.] 26. pontját, a fent hivatkozott Lankhorst-Hohorst ügyben hozott ítélet 37. pontját, a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 57. pontját, valamint a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 51. pontját).

- 73 Nem alapozhatja meg a visszaélészerű gyakorlat általános véelmét, és nem igazolhatja a Szerződésben biztosított valamely alapvető szabadságot sértő intézkedést pusztán az a körülmény, hogy valamely más tagállamban letelepedett kapcsolt vállalkozás kölcsönt nyújt a belföldi illetőségű társaság részére (lásd e tekintetben a C-478/98. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 2000. szeptember 26-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-7587. o.] 45. pontját, a fent hivatkozott X és Y ügyben 2004. március 4-én hozott ítélet 62. pontját, a C-334/02. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2004. március 4-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-2229. o.] 27. pontját, valamint a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 50. pontját).
- 74 Abban az esetben igazolható a letelepedés szabadságának korlátozása a visszaélészerű gyakorlattal szembeni küzdelem indokaival, ha e korlátozás kifejezett célja az, hogy megakadályozza a valós gazdasági tartalmat nélkülöző, olyan egyértelműen mesterséges képződmények létrehozására irányuló magatartásokat, amelyek a belföldön folytatott tevékenységből származó nyereség után általában fizetendő adó kijátszására irányulnak (a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 55. pontja).
- 75 A fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 49. pontjában említett gyakorlathoz hasonlóan, amely annak megszervezéséből állt, hogy a cégcsoporton belüli veszteségeket a legmagasabb adókulcsot alkalmazó tagállamban letelepedett társaságokhoz csoportosították, és így oda, ahol a veszteség adózási szempontból a legnagyobb értékkel rendelkezik, az előző pontban leírt magatartások alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a tagállamok azon jogát, hogy a saját területükön folytatott tevékenységekkel kapcsolatban gyakorolják adóztatási hatáskörüket, és így azok sértik a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyát (a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 56. pontja).

- 76 Amint azt az Egyesült Királyság kiemeli, az olyan nemzeti szabályozás, mint amilyen a jelen ügyben is felmerült, az „alultőkésítés” gyakorlatára vonatkozik, amelynek értelmében valamely cégcsoport oly módon kívánja csökkenteni az egyik leányvállalata által elért nyereségre kivetett adót, hogy a saját tőke helyett kölcsöntőkével finanszírozza e leányvállalatot, így lehetővé téve számára, hogy az adóköteles nyereségből le nem vonható osztalék helyett az abból levonható kamatok formájában átcsoportosítsa nyereségét az anyavállalathoz. Abban az esetben, amikor az anyavállalat olyan államban rendelkezik székhellyel, amelyben az alkalmazott adókulcs alacsonyabb, mint a leányvállalata illetősége szerinti tagállamban alkalmazott adókulcs, az adótartozás az alacsonyabb adókulcsú államba helyeződhet át.
- 77 Azzal, hogy a fenti kamat adóköteles nyereséggé történő átminősítéséről rendelkezik, e szabályozás alkalmas arra, hogy megakadályozza azt a gyakorlatot, amelynek egyedüli célja a belföldön folytatott tevékenységből származó nyereség után általában fizetendő adó kijátszása. Ebből következően az ilyen szabályozás alkalmas azon cél elérésére, amelyre tekintettel azt elfogadták.
- 78 Meg kell azonban még azt is vizsgálni, hogy a szóban forgó szabályozás nem lépi-e túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket.
- 79 Amint azt a Bíróság a fent hivatkozott Lankhorst-Hohorst ügyben hozott ítéletében kimondta, nem felel meg e követelménynek az a nemzeti szabályozás, amelynek nem kifejezett célja az érintett tagállam szabályozása alkalmazásának megkerülésére irányuló, egyértelműen mesterséges képződmények valamely adóelőnyből történő kizárása, hanem általában minden olyan helyzetre vonatkozik, amelyben az anyavállalat bármely okból valamely másik tagállamban rendelkezik székhellyel.

80 Ezzel szemben valamely tagállam szabályozása igazolható a visszaélészerű gyakorlattal szembeni küzdelem indokaival, ha e szabályozás előírja, hogy a belföldi illetőségű leányvállalat által a külföldi illetőségű anyavállalat részére fizetett kamat kizárólag akkor és annyiban minősül felosztott nyereségnek, ha az meghaladja azt az összeget, amelyben e társaságok a teljes függetlenség feltételei között megállapodtak volna, vagyis olyan kereskedelmi feltételek fennállása esetén, amelyeket e társaságok akkor fogadtak volna el, ha nem tartoznának ugyanazon cégcsoporthoz.

81 Ugyanis az, hogy a belföldi illetőségű társaság olyan feltételek mellett kap kölcsönt az anyavállalatától, amelyek nem felelnek meg azon feltételeknek, amelyekben az érintett társaságok a teljes függetlenség fennállása esetén megállapodtak volna, az adós társaság illetősége szerinti tagállam számára objektív és harmadik személyek által ellenőrizhető körülmény annak megállapítása során, hogy a szóban forgó ügylet részben vagy teljes mértékben olyan egyértelműen mesterséges képződménynek minősül-e, amelyek célja az érintett tagállam szabályozása alkalmazásának megkerülése. E tekintetben arra a kérdésre kell válaszolni, hogy az érintett társaságok közötti különleges kapcsolat hiányában is, illetve más összegben vagy kamatláb mellett is sor került volna-e a kölcsön nyújtására.

82 Amint azt a főtanácsnok az indítványának 67. pontjában kiemelte, azt a nemzeti szabályozást, amely objektív és ellenőrizhető körülmények vizsgálatát írja elő annak megállapítása érdekében, hogy az ügylet kizárólag adózási célokat szolgáló, egyértelműen mesterséges képződmény jellemzőivel rendelkezik-e, olyan szabályozásnak kell tekinteni, amely nem lépi túl a visszaélészerű gyakorlat megakadályozásához szükséges mértéket, ha egyfelől minden olyan esetben, amikor e képződmény fennállása nem zárható ki, az adózó az őt terhelő túlzott mértékű adminisztrációs kötelezettségek nélkül elő tudja adni az ügylet megkötésének hátterében álló kereskedelmi okokra vonatkozó körülményeket.

- 83 Ahhoz, hogy az ilyen szabályozás megfeleljen az arányosság elvének, másodsorban az szükséges, hogy amikor e körülmény vizsgálata annak megállapításához vezet, hogy a szóban forgó ügylet valós gazdasági tartalmat nélkülöző, egyértelműen mesterséges képződményt valósít meg, a fizetett kamat felosztott nyereséggé történő átminősítésének a kamat azon részére kell korlátozódnia, amely meghaladja azt az összeget, amely a felek, illetve a felek és valamely harmadik személy közötti különleges kapcsolat hiányában a megállapodás tárgyát képezte volna.
- 84 A jelen esetben az ügy irataiból kitűnik, hogy az Egyesült Királyságban szóban forgó szabályozás az 1995-ben bekövetkezett módosításig előírta, hogy a külföldi illetőségű anyavállalat által nyújtott kölcsön után a belföldi illetőségű leányvállalat által fizetett kamat teljes egészében felosztott nyereségnek minősül, anélkül, hogy megvizsgálta volna a kölcsönnek a teljes függetlenséghez hasonló releváns kritériummal való összeegyeztethetőségét, és anélkül, hogy biztosította volna e leányvállalat számára, hogy előadja a kölcsön alapjául szolgáló valódi kereskedelmi okokra vonatkozó körülményeket.
- 85 Az ügy irataiból azonban az is kitűnik, hogy a szabályozás nem volt alkalmazható abban az esetben, ha valamely adóegyezmény kizárta annak alkalmazását, és biztosította, hogy a szóban forgó kamatok az adó szempontjából levonhatók, amennyiben a kamatláb nem haladja meg azt a mértéket, amelyben a felek a teljes függetlenség feltételei között megállapodtak volna. Az ilyen adóegyezmény értelmében kizárólag a kamat azon része minősült felosztott nyereségnek, amely meghaladta azt az összeget, amelyet a teljes függetlenség feltételei között fizettek volna.
- 86 Jóllehet az olyan adózási rendszer, mint amilyen az Egyesült Királyság által kötött adóegyezményekből ered azon helyzetekre vonatkozóan, amelyre az kiterjed, első látásra olyan objektív és ellenőrizhető körülmények vizsgálatát írja elő, amelyek lehetővé teszik a kizárólag adózási célokat szolgáló, egyértelműen mesterséges

képződmények azonosítását, a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak meghatározása, hogy amennyiben bebizonyosodik, hogy e rendszer kiterjed az alapügy felperesére, az – abban az esetben, ha az ügyletek nem felelnek meg az adóegyezményben az ügyletek teljes függetlenség elvével való megfelelésének megállapítása érdekében rögzített feltételeknek – lehetővé teszi-e számukra, hogy előadják az ezen ügyletek alapjául szolgáló kereskedelmi okokra vonatkozó körülményeket anélkül, hogy túlzott mértékű adminisztrációs kötelezettségek terhelnék őket.

- 87 Ugyanez mondható el az 1995-ben és 1998-ban bekövetkezett jogszabály-módosítást követően hatályban lévő nemzeti rendelkezésekről. Nem vitatott, hogy e rendelkezések értelmében a felosztott nyereség átminősítése kizárólag a kamat azon részét érinti, amely meghaladja azt az összeget, amelyet a teljes függetlenség feltételei között fizettek volna. Jóllehet első látásra a fenti rendelkezések által rögzített kritériumok objektív és ellenőrizhető körülmények vizsgálatát követelik meg a kizárólag adózási célokat szolgáló, egyértelműen mesterséges képződmények létezésének megállapításához, a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak megállapítása, hogy abban az esetben, ha az ügylet nem felel meg a teljes függetlenség elvének, e rendelkezések biztosítják-e az adózó számára, hogy az előző pontban említett feltételek esetén előadja az ezen ügyletek alapjául szolgáló esetleges kereskedelmi okokra vonatkozó körülményeket.

- 88 A Bizottság állításával ellentétben, amikor valamely tagállam a belföldi illetőségű társaság által az ugyanazon cégcsoportba tartozó külföldi illetőségű társaság részére fizetett kamat egy részét vagy egészét felosztott nyereségnek minősíti, annak megállapítását követően, hogy olyan egyértelműen mesterséges képződményről van szó, amelyek célja a tagállami szabályozás alkalmazásának megkerülése, e tagállamtól ezen összefüggésben nem követelhető meg, hogy biztosítsa, hogy az utóbbi társaság illetősége szerinti állam minden szükséges lépést megtegyen annak elkerülése érdekében, hogy az osztaléknak minősített kamat a cégcsoport szintjén osztalékként mind az első, mind a második társaság illetősége szerinti tagállamban adóköteles legyen.

- 89 Ugyanis amennyiben ilyen helyzetben az első társaság illetősége szerinti tagállam jogszerűen felosztott nyereségnek tekintheti az ezen társaság által fizetett kamatot, ezen állam fő szabály szerint nem köteles biztosítani, hogy a külföldi illetőségű részvényes társaság részére fizetett osztalék ne essen sorozatos adóztatás alá (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 59. és 60. pontját).
- 90 Valamely tagállamnak kizárólag akkor kell gondoskodnia arról, hogy a nemzeti jogában a többszörös vagy sorozatos adóztatás elkerülését, illetve enyhítését célzó mechanizmus szempontjából a külföldi illetőségű osztalékban részesülő társaság ugyanolyan bánásmódban részesüljön, mint a belföldi illetőségű osztalékban részesülő társaság, ha úgy dönt, hogy – annak érdekében, hogy ne kerüljön sor az osztalékban részesülő társaság letelepedési szabadságának az EK 43. cikk alapján fő szabályként tiltott korlátozására – az adóztatási joghatóságát nemcsak a belföldi illetőségű leányvállalattal szemben az ezen államban elért nyereség tekintetében, hanem a külföldi illetőségű osztalékban részesülő társasággal szemben az általa a leányvállalatától kapott jövedelem tekintetében is gyakorolja (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 70. pontját és a fent hivatkozott Denkavit Internationaal és Denkavit France 37. pontját).
- 91 Mindent egybevéve, a jelen ítélet 49. pontjában felelevenítetteknek megfelelően ki kell emelni, hogy a közösségi jog egységesítésére, illetve összehangolására irányuló intézkedések hiányában a tagállamok továbbra is jogosultak egyezményekben vagy egyoldalúan meghatározni adóztatási joghatóságuk megosztásának szempontjait, különösen a kettős adóztatás elkerülése érdekében.
- 92 Az első és a harmadik kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy ellentétes az EK 43. cikkel az a szabályozás, amely korlátozza a belföldi illetőségű társaságot

abban, hogy adózási szempontból levonja a valamely másik tagállamban illetőséggel rendelkező, közvetlen vagy közvetett anyavállalata vagy az ezen anyavállalat által irányított, valamely másik tagállamban illetőséggel rendelkező társaság által nyújtott kölcsöntőke után fizetett kamatot, anélkül, hogy alkalmazná e korlátozást azon belföldi társaságra, amely szintén valamely belföldi illetőségű társaságtól kapott kölcsönt, kivéve, ha egyfelől e szabályozás olyan objektív és ellenőrizhető körülmények vizsgálatát írja elő, amely lehetővé teszi a kizárólag adózási célokat szolgáló, egyértelműen mesterséges képződmények azonosítását, ugyanakkor biztosítja az adózó számára, hogy adott esetben túlzott mértékű adminisztrációs kötelezettségek teljesítése nélkül előadja a szóban forgó ügylet hátterében álló kereskedelmi okokra vonatkozó körülményeket, és másfelől, ha e képződmény fennállása megállapításra került, a fenti szabályozás csak annyiban minősíti e kamatot felosztott nyereségnek, amennyiben az meghaladja azt az összeget, amelyben a teljes függetlenség feltételei között megállapodtak volna.

### *A második kérdésről*

93 A kérdést előterjesztő bíróság a második kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy az első kérdésre eltérő választ kell-e adni, ha a kölcsöntőkét nem valamely másik tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalat nyújtja a belföldi illetőségű társaság részére, hanem:

- az ugyanazon cégcsoportba tartozó másik társaság, amely a cégcsoport anyavállalatához hasonlóan valamely másik tagállamban rendelkezik illetőséggel;



- az ugyanazon cégcsoportba tartozó másik társaság, amely valamely másik tagállamban rendelkezik illetőséggel, míg az adós társaság és a hitelező társaság közös anyavállalata valamely harmadik országban rendelkezik illetőséggel;
  
- az ugyanazon cégcsoportba tartozó másik társaság, amely valamely másik tagállamban rendelkezik illetőséggel, azonban valamely harmadik országban alapított fióktelepe közbeiktatásával nyújtja a kölcsönt, míg az adós társaság és a hitelező társaság közös anyavállalata valamely harmadik országban rendelkezik illetőséggel; vagy
  
- az ugyanazon cégcsoportba tartozó másik társaság, amely az adós társaság és a hitelező társaság közös anyavállalatához hasonlóan valamely másik tagállamban rendelkezik illetőséggel.

94 E tekintetben mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy a jelen ítélet 61. pontjában kifejtetteknek megfelelően, az olyan nemzeti szabályozás, mint amilyen az alapügyben felmerült, amely a belföldi illetőségű leányvállalat által az anyavállalat részére fizetett kamat felosztott nyereségnek történő minősítése során eltérő bánásmódban részesíti a belföldi illetőségű leányvállalatokat az anyavállalatuk székhelye alapján, korlátozza a letelepedés szabadságát, mivel az kevésbé vonzóvá teszi a más tagállamokban letelepedett társaságok számára, hogy letelepedési szabadságukat gyakorolják, aminek folytán e társaságok lemondhatnak arról, hogy leányvállalatot szerezzenek meg, alapítsanak vagy tartsanak fenn az ezen intézkedést hozó tagállamban.

95 Ebből következően az ilyen szabályozás egyaránt korlátozza az EK 43. cikk által fő szabályként tiltott letelepedés szabadságát abban az esetben, ha a belföldi illetőségű

adós társaság részére valamely más tagállamban letelepedett társaság nyújt kölcsönt, amely közvetlenül vagy közvetve olyan részesedéssel rendelkezik az adós társaságban, amely lehetővé teszi számára, hogy irányítást biztosító befolyást gyakoroljon e társaságára döntéseire, és meghatározza annak tevékenységét, valamint abban az esetben, ha a belföldi illetőségű adós társaság részére valamely másik nem belföldi illetőségű társaság nyújt kölcsönt, amelyet függetlenül illetőségétől, valamely másik tagállamban illetőséggel rendelkező olyan társaság irányít, amely közvetlenül vagy közvetve ilyen részesedéssel rendelkezik az adós társaság tőkéjében.

96 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre adott válasz egyaránt irányadó az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés első francia-bekezdésében említett esetre.

97 Ami a előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés második, harmadik és negyedik franciabekezdését illeti, emlékeztetni kell arra, hogy a jelen ítélet 36. pontjában kifejtetteknek megfelelően az EK 48. cikkre tekintettel értelmezett EK 43. cikk 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 található, jogosultak tevékenységüket az érintett tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselőlet útján gyakorolni.

98 Nem tartozik tehát az EK 43. cikk alá a jelen ügyben felmerülthöz hasonló nemzeti szabályozásnak az olyan helyzetekre történő alkalmazása, amelyben olyan, valamely

másik tagállamban illetőséggel rendelkező társaság nyújt kölcsönt a belföldi illetőségű társaság részére, amely nem rendelkezik irányítást biztosító részesedéssel az adós társaságban, és mindkét társaság valamely harmadik országban illetőséggel rendelkező közös anyavállalat közvetlen vagy közvetett irányítása alatt áll.

99 Ugyanis, amikor az e szabályozást elfogadó tagállam ilyen helyzetben felosztott nyereséggé minősíti az adós társaság által fizetett kamatot, ezen intézkedés nem a hitelező társaság tekintetében, hanem kizárólag azon kapcsolt vállalkozás tekintetében érinti a letelepedés szabadságát, amely bizonyos mértékű irányítást gyakorol a két másik érintett társaság felett, lehetővé téve számára, hogy befolyásolja e társaságok finanszírozási döntéseit. Márpedig az EK 43. cikk nem alkalmazható, amennyiben a fent említett kapcsolt vállalkozás nem telepedett le valamely tagállamban az EK 48. cikkben foglaltak szerint.

100 Ugyanezen okokból nem tartozik az EK 43. cikke alá e szabályozásnak sem az olyan helyzetre történő alkalmazása, amelyben mind a hitelező társaság, mind a közös anyavállalat valamely harmadik országban rendelkezik illetőséggel, sem az olyan helyzetre történő alkalmazása, amelyben a másik tagállamban illetőséggel rendelkező, az adós társaság felett irányítással nem rendelkező hitelező társaság valamely harmadik államban alapított fióktelep útján nyújt kölcsönt, úgy, hogy a közös anyavállalat szintén valamely harmadik országban rendelkezik illetőséggel.

101 A Szerződésnek az alapügy felperesei által hivatkozott egyéb rendelkezéseit illetően hangsúlyozni kell, hogy a jelen ítélet 33. és 34. pontjában kifejtetteknek megfelelően az olyan szabályozás, mint amilyen az alapügyben felmerült, amely kizárólag cégcsoporton belüli viszonyokra vonatkozik, alapjaiban érinti a letelepedés szabad-

ságát. Még feltételezve is, hogy e szabályozás korlátozó hatást gyakorol a szolgáltatásnyújtás szabadságára és a tőke szabad mozgására, e hatás a letelepedés szabadsága esetleges korlátozásának elkerülhetetlen következménye, és az nem indokolja az említett szabályozásnak az EK 49. cikk és az EK 56. cikk szempontjából történő vizsgálatát.

- 102 A második kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy valamely tagállam olyan szabályozása, mint amilyen az első kérdésben szerepel, nem tartozik az EK 43. cikk alá abban az esetben, ha az olyan helyzetre vonatkozik, amelyben a másik tagállamban vagy a harmadik országban illetőséggel rendelkező olyan társaság nyújt kölcsönt a belföldi társaság részére, amely nem gyakorol irányítást az adós társaság felett, és a két társaság közvetve vagy közvetlenül valamely harmadik országban illetőséggel rendelkező közös anyavállalat irányítása alatt áll.

#### *A negyedik kérdésről*

- 103 A kérdést előterjesztő bíróság a negyedik kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy abban az esetben, ha az olyan szabályozás, mint amilyen a jelen ügyben felmerült, az EK 56. cikke alapján korlátozza a tőke harmadik országok és tagállamok közötti szabad áramlását, e korlátozást az EK 57. cikk (1) bekezdésének alkalmazása szempontjából 1993. december 31-én hatályban lévő korlátozásnak kell-e tekinteni.
- 104 Amint az a jelen ítélet 33., 34. és 101. pontjából is következik, mindenekelőtt azt kell szem előtt tartani, hogy az olyan szabályozást, mint amilyen a jelen ügyben felmerült, nem az EK 56. cikk, hanem az EK 43. cikk alapján kell megvizsgálni.

105 A negyedik kérdésre tehát nem szükséges válaszolni.

*Az ötödiktől a tizedikig terjedő kérdésekről*

106 A kérdést előterjesztő bíróság az ötödiktől a tizedikig terjedő kérdéseivel, amelyeket célszerű együttesen megvizsgálni, lényegében azt kívánja megtudni, hogy abban az esetben, ha az előző kérdésekben kifejtett nemzeti intézkedések összeegyeztethetetlenek a közösségi joggal, az olyan kérelmeket, mint amilyeneket az alapügy felperesei ezen összeegyeztethetlenség orvoslása érdekében benyújtottak, jogellenesen kirótt összegek, illetve jogellenesen megtagadott előny megtérítése, vagy ellenkezőleg, felmerült kár megtérítése iránti kérelmeknek kell-e minősíteni. Az utóbbi esetben a fenti bíróság azt kérdezi, hogy meg kell-e felelni a fent hivatkozott Brasserie du Pêcheur és Factortame egyesített ügyekben hozott ítéletben kifejtett feltételeknek, és e tekintetben figyelembe kell-e venni, hogy a nemzeti jog szerint milyen formában kell benyújtani a kérelmeket.

107 Azon feltételek alkalmazását illetően, amelyek szerint valamely tagállam köteles megtéríteni a felpereseknek a közösségi jog megsértésével okozott károkat, a kérdést előterjesztő bíróság azt kérdezi, hogy adhat-e a Bíróság iránymutatásokat a közösségi jog kellően súlyos megsértésével, valamint a tagállamot terhelő kötelezettség megsértése és a jogsérelmet szenvedett személyeket ért kár közötti okozati összefüggéssel szemben támasztott követelményekkel kapcsolatban.

- 108 Végezetül a kérdést előterjesztő bíróság azt kérdezi, hogy a megtérítendő veszteségek meghatározása során figyelembe kell-e venni, hogy a jogsérelmet szenvedett személyek a tőlük elvárható gondossággal jártak el a veszteség elkerülése érdekében, különösen a tekintetben, hogy nyújtottak-e be keresetet.
- 109 E tekintetben szem előtt kell tartani, hogy nem a Bíróság feladata az alapügy felperesei által a kérdést előterjesztő bírósághoz benyújtott keresetek jogi minősítése. A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság felügyelete mellett az alapügy felpereseinek kell meghatározniuk a keresetük típusát és annak alapját (visszatérítés vagy kár megtérítése iránti kérelem) (lásd a fent hivatkozott Metallgesellschaft és társai ügyben hozott ítélet 81. pontját, és a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 201. pontját).
- 110 Mindazonáltal a következetes ítélkezési gyakorlat szerint a valamely tagállamban a közösségi jog szabályainak megsértésével kivetett adók visszatérítéséhez való jog a Bíróság által értelmezett közösségi rendelkezések által a jogalanyok számára biztosított jogból ered, és azt kiegészíti (a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 202. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 111 A jogalap nélkül kivetett adókra vonatkozó közösségi szabályozás hiányában az egyes tagállamok belső jogrendjének feladata, hogy kijelölje a hatáskörrel rendelkező bíróságokat, és meghatározza az azon jogok védelmének biztosítását szolgáló keresetek eljárási szabályait, amelyek a közösségi jogból erednek a jogalanyok

számára, azzal, hogy e szabályok egyfelől nem lehetnek kedvezőlenebbek, mint azok, amelyek a hasonló nemzeti keresetekre vonatkoznak (egyenértékűség elve), és másfelől nem tehetik gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé a közösségi jogrend által biztosított jogok gyakorlását (hatékony érvényesülés elve) (a fent hivatkozott *Test Claimants in the FII Group Litigation* ügyben hozott ítélet 203. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 112 Ezenfelül abban az esetben, ha valamely tagállam a közösségi jog szabályainak megsértésével vet ki adót, a jogalanyok nemcsak a jogosulatlanul kivetett adó visszatérítésére, hanem az e tagállam részére fizetett vagy az általa ezen adóval közvetlen összefüggésben levont összegek visszatérítésére is jogosultak. Amint azt a Bíróság a fent hivatkozott *Metallgesellschaft* és társai ügyben hozott ítéletének 87. és 88. pontjában kimondta, ez magában foglalja az abból eredő veszteségeket is, hogy az adó idő előtti követelése következtében a pénz nem állt rendelkezésre (a fent hivatkozott *Test Claimants in the FII Group Litigation* ügyben hozott ítélet 205. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 113 Azonban az alapügy felpereseinek állításával ellentétben nem lehet a közösségi jog alapján az érintett tagállam részére fizetett vagy az általa ezen adóval közvetlen összefüggésben levont összegek visszatérítése iránti kereset biztosításával ellensúlyozni sem azt a kedvezményt vagy más adóelőnyt, amelyről a belföldi illetőségű társaság lemondott annak érdekében, hogy teljes mértékben be tudja számítani a jogosulatlanul kivetett adót valamely más adó címén fizetendő összegbe, sem azt a kárt, amely az ilyen társaságokat annak folytán érte, hogy a cégcsoport, amelynek részét képezték, teljes adóterhének csökkentése érdekében szükségesnek ítélte, hogy saját tőkén alapuló finanszírozás helyett kölcsöntőkén alapuló finanszírozást alkalmazzon, sem az ezen cégcsoportba tartozó társaságok részéről azon célból felmerült kiadásokat, hogy megfeleljenek a szóban forgó nemzeti szabályozásának.

- 114 Ilyen körülmények között a nemzeti bíróság feladata annak meghatározása, hogy az előző pontban említett költségek az érintett társaságok tekintetében a közösségi jognak a tagállamnak felróható megsértése következtében keletkezett pénzügyi veszteségnek minősülnek-e.
- 115 Anélkül, hogy a Bíróság egyébként kizárta volna a tagállamnak a nemzeti jog alapján kevésbé szigorú feltételek mellett fennálló felelősségét, három olyan feltételt állapított meg, amelynek teljesülése esetén a tagállam köteles a magánszemélyeknek a közösségi jog megsértésével okozott, e tagállamnak felróható kár megtérítésére, nevezetesen: a megsértett jogszabály arra irányul, hogy jogokat keletkeztessen magánszemélyek számára, a jogsértés kellően súlyos, és közvetlen okozati összefüggés áll fenn a tagállamot terhelő kötelezettség megsértése és a jogsérelmet szenvedett személyek kára között (a fent hivatkozott Brasserie du Pêcheur és Factortame egyesített ügyekben hozott ítélet 51. és 66. pontja, a C-224/01. sz. Köbler-ügyben 2003. szeptember 30-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-10239. o.] 51. és 57. pontja, valamint a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 209. pontja).
- 116 Fő szabályként a nemzeti bíróságoknak kell meghatározniuk, hogy milyen feltételek alkalmazása mellett állapítható meg a tagállamoknak a magánszemélyek részére a közösségi jog megsértésével okozott károk iránti felelőssége (a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 210. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 117 Az első feltétel az alapügyben az EK 43. cikket illetően nyilvánvalóan teljesül. E rendelkezés ugyanis arra irányul, hogy jogokat ruházzon magánszemélyekre (lásd a



fent hivatkozott Brasserie du Pêcheur és Factortame egyesített ügyekben hozott ítélet 23. és 54. pontját, valamint a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 211. pontját).

- 118 A második feltételt illetően emlékeztetni kell arra, hogy a közösségi jog megsértése akkor kellően súlyos, ha a tagállam a jogalkotói hatalma gyakorlása során nyilvánvalóan és jelentős mértékben megsértette az e jogkörének gyakorlására meghatározott korlátokat. Másfelől, a közösségi jog egyszerű megsértése is elegendő lehet a kellően súlyos jogsértés megtörténtének megállapításához, ha a jogsértés elkövetésének idején e tagállam csupán jelentősen korlátozott mérlegelési mozgástérrel rendelkezett, vagy egyáltalán nem rendelkezett mérlegelési mozgástérrel (a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 212. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 119 Annak megállapítása érdekében, hogy a közösségi jog megsértése kellően súlyos jogsértésnek minősül-e, a nemzeti bíróságnak figyelembe kell vennie az általa tárgyalt ügyre jellemző összes körülményt. E körülmények között különösen vizsgálendő, hogy a megsértett szabály milyen mértékben egyértelmű, illetve pontos; az elkövetett mulasztás, illetve az okozott kár szándékos-e vagy gondatlan; az esetleges jogban való tévedés kimenthető-e vagy sem; és a közösségi intézmény által tanúsított magatartás hozzájárulhatott-e a közösségi joggal ellentétes nemzeti intézkedés vagy gyakorlat elfogadásához, illetve fenntartásához (a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 213. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 120 A közösségi jog megsértése abban az esetben mindenképpen kellően súlyos, ha az a felrótt kötelezettségszegést megállapító vagy az előzetes döntéshozatal keretében

hozott olyan ítélet kihirdetése vagy a Bíróságnak e területre vonatkozó olyan következetes ítélkezési gyakorlata ellenére sem szűnt meg, amelyből következik a szóban forgó magatartás jogsértő jellege (a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 214. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 121 Annak érdekében, hogy a kérdést előterjesztő bíróság a jelen ügyben megítélje, hogy kellően súlyos-e az EK 43. cikkének az érintett tagállam általi megsértése, figyelembe kell vennie azt, hogy az olyan területen, mint a közvetlen adózás, a Szerződés által biztosított mozgásszabadságokból eredő következmények csak fokozatosan tárultak fel, különösen a Bíróság által a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben 1986. január 28-án hozott ítéletet követően kidolgozott elvek alapján. A Bíróság a fent hivatkozott Lankhorst-Hohorst ügyben hozott ítélet meghozataláig nem vizsgálta az ítélkezési gyakorlatában az előzetes döntéshozatalra utalásban felvetett kérdést.
- 122 Ami a tagállamot terhelő kötelezettség megsértése és a jogsérelmet szenvedett személyeket ért kár közötti okozati összefüggés követelményére vonatkozó harmadik feltételt illeti, a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak megítélése, hogy az állítólagos kár kellőképpen közvetlenül ered-e a közösségi jog megsértéséből ahhoz, hogy az adott államnak meg kelljen azt térítenie (a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 218. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 123 A közösségi jogból e feltételek fennállása esetén közvetlenül eredő kártérítéshez való jog sérelme nélkül az adott államnak a nemzeti jog felelősségi szabályai keretei között kell az okozott kár következményeit orvosolnia azzal, hogy a károk megtérítésére vonatkozó, a nemzeti jogszabályok által meghatározott feltételek

nem lehetnek kedvezőtlenebbek, mint azok, amelyek a hasonló jellegű, nemzeti jogon alapuló igényekre vonatkoznak, valamint nem lehetnek olyanok, hogy gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézvé tegyék a kártérítés megszerzését (a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 219. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

124 Hangsúlyozni kell, hogy a nemzeti bíróság a megtérítendő kár összegének meghatározása keretében vizsgálhatja, hogy a jogsérelmet szenvedett személyek a tőlük elvárható gondossággal jártak-e el a veszteség elkerülése vagy mértékének enyhítése érdekében, és különösen, hogy kellő időben igénybe vették-e a rendelkezésükre álló valamennyi jogorvoslati lehetőséget (fent hivatkozott Brasserie du Pêcheur és Factortame egyesített ügyekben hozott ítélet 84. pontja).

125 E tekintetben a Bíróság a fent hivatkozott Metallgesellschaft és társai egyesített ügyben hozott ítéletének 106. pontjában a külföldi illetőségű anyavállalatok belföldi leányvállalatait a cégcsoport-adóztatás rendszeréből kizáró adószabályozást illetően kimondta, hogy a közösségi jog közvetlenül alkalmazandó rendelkezései által a magánszemélyekre ruházott jogok gyakorlása lehetetlenné vagy rendkívül nehézé válna akkor, ha e személyeknek a közösségi jog megértésére alapított visszatérítés, illetve kártérítés iránti kérelmeit kizárólag azon okból kellene elutasítani vagy összegüket leszállítani, hogy e személyek nem kértek engedélyt azon adózási rendszer igénybevételére, amelyből a nemzeti jog kizárta őket, azért, hogy azután az e célra szolgáló jogorvoslati eszközök segítségével megtámadják az adóhatóság elutasító határozatát, hivatkozva a közösségi jog közvetlen hatályára és elsőbbségére.

126 Ugyanígy lehetetlenné vagy rendkívül nehézé válna a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezések alkalmazása akkor, ha az e rendelkezések megsértésére alapított visszatérítés, illetve kártérítés iránti kérelmeket kizárólag azon okból kellene elutasítani vagy összegüket leszállítani, hogy az érintett társaságok nem

kértek engedélyt az adóhatóságtól arra, hogy valamely külföldi illetőségű kapcsolt vállalkozás által nyújtott kölcsöntőke után úgy fizessenek kamatot, hogy azok ne minősüljenek felosztott nyereségnek, míg a jelen körülmények között a nemzeti jog, adott esetben az adóegyezmények releváns rendelkezéseivel együtt, előírja e minősítést.

127 Amennyiben bebizonyosodik, hogy a szóban forgó nemzeti szabályozás, adott esetben az adóegyezmények releváns rendelkezéseivel együtt, nem teljesíti a jelen ítélet 92. pontjában kifejtett feltételeket, és így az megvalósítja a letelepedés szabadságának az EK 43. cikk által tiltott korlátozását, a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak megállapítása, hogy e szabályozás alkalmazása minden esetben az alapügy felperesei által az Egyesült Királyság adóhatósága előtt előadott kérelmek elutasításához vezetett volna.

128 Az ötödiktől a tizedikig terjedő kérdésekre tehát a következő válaszokat kell adni:

- Közösségi szabályozás hiányában az egyes tagállamok belső jogrendjének a feladata, hogy kijelölje a hatáskörrel rendelkező bíróságokat, és meghatározza az azon jogok védelmének biztosítását szolgáló keresetek eljárási szabályait, amelyek a közösségi jogból erednek a jogalanyok számára, ideértve a jogsérelmet szenvedett fél által a nemzeti bíróságok előtt indított keresetek minősítését. E szabályoknak azonban biztosítaniuk kell, hogy a jogalanyok olyan hatékony jogorvoslattal rendelkezzenek, amely lehetővé teszi a számukra, hogy kérhessék a jogosulatlanul kivetett adó, és az e tagállam részére fizetett vagy az általa ezen adóval közvetlen összefüggésben levont összegek visszatérítését. Azon egyéb károkat illetően, amelyek a személyt a közösségi jog e tagállamnak felróható

megsértése miatt érték, a tagállam a fent hivatkozott Brasserie du Pêcheur és Factortame egyesített ügyekben hozott ítélet 51. pontjában rögzített feltételek mellett köteles megtéríteni a magánszemélyeknek okozott károkat, anélkül, hogy ez kizárná a tagállamnak a nemzeti jog alapján kevésbé szigorú feltételek mellett fennálló felelősségét.

- Amennyiben bebizonyosodik, hogy valamely tagállam szabályozása megvalósítja a letelepedés szabadságának az EK 43. cikk által tiltott korlátozását, a kérdést előterjesztő bíróság a megtérítendő kár összegének meghatározása keretében vizsgálhatja, hogy a jogsérelmet szenvedett személyek a tőlük elvárható gondossággal jártak-e el a veszteség elkerülése vagy mértékének enyhítése érdekében, és különösen, hogy kellő időben igénybe vették-e a rendelkezésükre álló valamennyi jogorvoslati lehetőséget. Azonban annak érdekében, hogy ne váljon lehetetlenné vagy rendkívül nehézé az EK 43. cikk által a magánszemélyek részére biztosított jogok gyakorlása, a kérdést előterjesztő bíróság megállapíthatja, hogy e szabályozásnak adott esetben az adóegyezmények releváns rendelkezéseivel együtt történő alkalmazása minden esetben az alapügy felperesei által az Egyesült Királyság adóhatósága előtt előadott kérelmek elutasításához vezetett volna-e.

### **A jelen ítélet időbeli hatályának korlátozása iránti kérelemről**

- <sup>129</sup> Az Egyesült Királyság Kormánya a tárgyaláson azt kérte a Bíróságtól, hogy abban az esetben, ha az akként értelmezi a közösségi jogot, hogy azzal ellentétes az a nemzeti szabályozás, mint amilyen a jelen ügyben felmerült, az ítéletének kihirdetése előtt benyújtott keresetek tekintetében is korlátozza az ítélet időbeli hatályát. E kormány 300 millió euróra becsüli a közösségi jog számára hátrányos értelmezéséből eredő költségeket.

- 130 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy az Egyesült Királyság Kormánya sem azt nem jelöli meg, hogy miként számította ki a jelen ítélet joghatásainak becsült költségét, sem azt, hogy ezen összeg kizárólag az alapügyből eredő pénzügyi következményekből ered-e, vagy az magában foglalja a jelen ítélet nyomán más ügyekből eredő pénzügyi következményeket is.
- 131 Ráadásul e kormány az összeg kiszámítása során azon feltételezésből indul ki, hogy a Bíróság által adott válaszok teljes mértékben az alapügy felperesei által képviselt álláspontot fogadják el, aminek vizsgálata azonban a kérdést előterjesztő bíróság feladata.
- 132 Ilyen körülmények között a Bíróság nem rendelkezik elegendő információval ahhoz, hogy megvizsgálja az Egyesült Királyság Kormányának kérelmét.
- 133 Következésképpen a jelen ítélet időbeli hatálya nem korlátozható.

### **A költségekről**

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

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

- 1) **Ellentétes az EK 43. cikkel az a szabályozás, amely korlátozza a belföldi illetőségű társaságot abban, hogy adózási szempontból levonja a valamely másik tagállamban illetőséggel rendelkező, közvetlen vagy közvetett anyavállalata vagy az ezen anyavállalat által irányított, valamely másik tagállamban illetőséggel rendelkező társaság által nyújtott kölcsöntőke után fizetett kamatot, anélkül, hogy alkalmazná e korlátozást azon belföldi társaságra, amely szintén valamely belföldi illetőségű társaságtól kapott kölcsönt, kivéve, ha egyfelől e szabályozás olyan objektív és ellenőrizhető körülmények vizsgálatát írja elő, amely lehetővé teszi a kizárólag adózási célokat szolgáló, egyértelműen mesterséges képződmények azonosítását, ugyanakkor biztosítja az adózó számára, hogy adott esetben túlzott mértékű adminisztrációs kötelezettségek teljesítése nélkül előadja a szóban forgó ügylet háttérében álló kereskedelmi okokra vonatkozó körülményeket, és másfelől, ha e képződmény fennállása megállapításra került, a fenti szabályozás csak annyiban minősíti e kamatot felosztott nyereségnek, amennyiben az meghaladja azt az összeget, amelyben a teljes függetlenség feltételei között megállapodtak volna.**
  
- 2) **Valamely tagállam olyan szabályozása, mint amilyen az első kérdésben szerepel, nem tartozik az EK 43. cikk alá abban az esetben, ha az olyan helyzetre vonatkozik, amelyben a másik tagállamban vagy a harmadik országban illetőséggel rendelkező olyan társaság nyújt kölcsönt a belföldi társaság részére, amely nem gyakorol irányítást az adós társaság felett, és a két társaság közvetve vagy közvetlenül valamely harmadik országban illetőséggel rendelkező közös anyavállalat irányítása alatt áll.**
  
- 3) **Közösségi szabályozás hiányában az egyes tagállamok belső jogrendjének a feladata, hogy kijelölje a hatáskörrel rendelkező bíróságokat, és meghatá-**

rozza az azon jogok védelmének biztosítását szolgáló keresetek eljárási szabályait, amelyek a közösségi jogból erednek a jogalanyok számára, ideértve a jogsérelmet szenvedett fél által a nemzeti bíróságok előtt indított keresetek minősítését. E szabályoknak azonban biztosítaniuk kell, hogy a jogalanyok olyan hatékony jogorvoslattal rendelkezzenek, amely lehetővé teszi a számukra, hogy kérhessék a jogosulatlanul kivetett adó, és az e tagállam részére fizetett vagy az általa ezen adóval közvetlen összefüggésben levont összegek visszatérítését. Azon egyéb károkat illetően, amelyek a személyt a közösségi jog e tagállamnak felróható megsértése miatt érték, a tagállam a fent hivatkozott Brasserie du Pêcheur és Factortame egyesített ügyekben hozott ítélet 51. pontjában rögzített feltételek mellett köteles megtéríteni a magánszemélyeknek okozott károkat, anélkül, hogy ez kizárná a tagállamnak a nemzeti jog alapján kevésbé szigorú feltételek mellett fennálló felelősségét.

Amennyiben bebizonyosodik, hogy valamely tagállam szabályozása megvalósítja a letelepedés szabadságának az EK 43. cikk által tiltott korlátozását, a nemzeti bíróság a megtérítendő kár összegének meghatározása keretében vizsgálhatja, hogy a jogsérelmet szenvedett személyek a tőlük elvárható gondossággal jártak-e el a veszteség elkerülése vagy mértékének enyhítése érdekében, és különösen, hogy kellő időben igénybe vették-e a rendelkezésükre álló valamennyi jogorvoslati lehetőséget. Azonban annak érdekében, hogy ne váljon lehetetlenné vagy rendkívül nehezzé az EK 43. cikk által a magánszemélyek részére biztosított jogok gyakorlása, a kérdést előterjesztő bíróság megállapíthatja, hogy e szabályozásnak adott esetben az adóegyezmények releváns rendelkezéseivel együtt történő alkalmazása minden esetben az alapügy felperesei által az Egyesült Királyság adóhatósága előtt előadott kérelmek elutasításához vezetett volna-e.

Aláírások