



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2012. november 13.*

„EUMSZ 49. cikk és EUMSZ 63. cikk — Osztalékfizetés — Társasági adó — C-446/04. sz. ügy —
Test Claimants in the FII Group Litigation — Az ítélet értelmezése — A gazdasági kettős adóztatás
elkerülése — A mentesítési és a beszámítási módszer egyenértékűsége — Az »adómérték« és az »eltérő
adószint« fogalma — Harmadik országból származó osztalék”

A C-35/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divison (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2011. január 21-én érkezett, 2010. december 20-i határozatával terjesztett elő az előtte

a Test Claimants in the FII Group Litigation

és

a Commissioners of Inland Revenue,

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: V. Skouris elnök, K. Lenaerts elnökhelyettes (előadó), A. Tizzano, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, A. Rosas tanácselnökök, U. Lohmus, E. Levits, A. Ó Caoimh, J.-C. Bonichot és A. Arabadjiev bírák,

főtanácsnok: N. Jääskinen,

hivatalvezető: L. Hewlett főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2012. február 7-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Test Claimants in the FII Group Litigation képviseletében G. Aaronson QC és P. Farmer barrister,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében S. Ossowski, meghatalmazotti minőségben, segítője: K. Bacon barrister,
- a német kormány képviseletében T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: angol.

- Írország képviselőjében D. O'Hagan, meghatalmazotti minőségben, segítői: A. Collins SC és N. McNicholas BL,
 - a francia kormány képviselőjében G. de Bergues és N. Rouam, meghatalmazotti minőségben,
 - a holland kormány képviselőjében C. Wissels és B. Koopman, meghatalmazotti minőségben,
 - az Európai Bizottság képviselőjében R. Lyal és W. Mölls, meghatalmazotti minőségben,
- a főtanácsnok indítványának a 2012. július 19-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,
meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 49. cikk és az EUMSZ 63. cikk értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a C-446/04. sz. Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet alkalmazása keretében terjesztették elő, és az említett ítélet különböző pontjainak a tisztázására irányul.

Az Egyesült Királyság jogi háttere

- 3 Az Egyesült Királyságban hatályban lévő adójogi szabályozás szerint e tagállamban székhellyel rendelkező vagy székhellyel nem rendelkező, de itt fióktelep vagy képviselő útján kereskedelmi tevékenységet folytató bármely társaság adott üzleti év folyamán elért nyeresége ezen államban társaságiadó-köteles.
- 4 Az Egyesült Királyság 1973 óta az ún. „részleges beszámítás” adózási rendszerét alkalmazza, amely szerint a gazdasági kettős adóztatás elkerülése érdekében be kell számítani a belföldi illetőségű társaság nyereségének felosztásakor az e társaság által fizetett társasági adó egy részét a társaság részvényeseinek adójába. 1999. április 6-ig e rendszer alapját képezte egyfelől a nyereséget felosztó társaság által fizetendő társaságiadó-előleg, másfelől az osztalékban részesülő részvényesek számára biztosított adójóváírás, amely kiegészült az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságok által a szintén e tagállami illetőségű társaságoktól kapott osztalékok társaságiadó-mentességével.

A társaságiadó-előleg fizetése

- 5 A jövedelemadóról és társasági adóról szóló 1988. évi törvény (Income and Corporation Taxes Act 1988, a továbbiakban: ICTA) az alapügy tényállásának megvalósulása idején hatályos változatának 14. cikke alapján az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság, amely osztalékot fizet részvényesei számára, köteles a teljesített osztalék összege, illetve értéke alapján számított társaságiadó-előleg („advance corporation tax”, a továbbiakban: ACT) fizetésére.
- 6 A társaságok bizonyos korlátok mellett jogosultak beszámítani az adott üzleti év során teljesített osztalék után fizetett ACT-t az ezen időszakra vonatkozó társaságiadó-kötelezettségük („mainstream corporation tax”) összegébe. Ha valamely társaság társaságiadó-kötelezettsége nem elegendő az ACT teljes összegének beszámításához, az ACT-többlet átvihető valamely korábbi, illetve későbbi időszakra, vagy átruházható a társaság leányvállalatai részére, amelyek beszámíthatják azt a saját társaságiadó-kötelezettségük összegébe. Az ACT-többlet kizárólag az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságok számára ruházható át.

- 7 Az e tagállamban székhellyel rendelkező cégcsoport csoportos adózást választhat, amely lehetővé teszi az e csoporthoz tartozó társaságok számára, hogy elhalasszák az ACT megfizetését a csoport élén található anyavállalat általi osztalékfizetésig.

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

- 8 Ha az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság osztalékot kap valamely szintén e tagállamban illetőséggel rendelkező társaságtól, az ICTA 208. cikke alapján ezen osztalék után nem keletkezik társaságiadó-kötelezettsége.
- 9 Emellett az ICTA 231. cikkének (1) bekezdése alapján valamely belföldi illetőségű társaság által egy másik belföldi illetőségű társaság részére teljesített ACT-köteles osztalék után az utóbbi társaság az ACT kulcsának megfelelő adójóváírásra jogosult.
- 10 Az ICTA 238. cikkének (1) bekezdése alapján az osztalékban részesülő társaság szempontjából a kapott osztalék és az adójóváírás együtt „adómentes befektetési jövedelemnek” minősül („franked investment income” vagy FII).
- 11 Az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság, amely valamely másik belföldi illetőségű társaságtól adójóváírásra jogosító osztalékfizetésben részesült, visszakaphatja az ezen másik társaság által megfizetett ACT összegét, és a saját részvényesei részére teljesítendő osztalékfizetéskor levonhatja azt az általa fizetendő ACT összegéből, aminek folytán kizárólag a különbözet után fizeti meg az ACT-t.

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

- 12 Ha az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság osztalékot kap valamely külföldi illetőségű társaságtól, ezen osztalék után társaságiadó-kötelezettsége keletkezik.
- 13 Ez esetben az ilyen osztalékban részesülő társaság nem jogosult adójóváírásra, és a kapott osztalék nem minősül adómentes befektetési jövedelemnek. Ezzel szemben az ICTA 788. és 790. cikke alapján e társaság az osztalékot fizető társaság által a saját illetősége szerinti államban megfizetett adó után kedvezményre jogosult, amelyet vagy az Egyesült Királyságban hatályban lévő szabályozás, vagy az Egyesült Királyság és e másik állam által a kettős adóztatás elkerüléséről kötött egyezmény alapján biztosítanak.
- 14 Ennek megfelelően a nemzeti szabályozás lehetővé teszi a külföldi illetőségű társaság által fizetett osztalékból levont forrásadónak az osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság által fizetendő társasági adóba történő beszámítását. Ha az osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság közvetlenül vagy közvetve rendelkezik az osztalékot fizető társaságban a szavazati jogok legalább 10%-ával, vagy a leányvállalata az ilyen szavazati jogokkal rendelkező társaságnak, a kedvezmény kiterjed az azon nyereség után fizetett külföldi társasági adóra, amelyből az osztalékot juttatták. E külföldön megfizetett adó után legfeljebb az érintett bevételt terhelő társasági adó címén az Egyesült Királyságban fizetendő összeg vehető igénybe kedvezmény.
- 15 Az Egyesült Királyság által a kettős adóztatás elkerüléséről kötött egyezmények alapján ezekhez hasonló rendelkezéseket kell alkalmazni.
- 16 Amennyiben valamely belföldi illetőségű társaság maga is osztalékot fizet saját részvényesei számára, köteles ACT-t fizetni.

- 17 Azt illetően, hogy az ezen osztalék után fizetett ACT mennyiben számítható be a belföldi illetőségű társaság által a társasági adó címén fizetendő összegbe, elmondható, hogy két okból is ACT-többletet eredményezhet az, ha valamely belföldi illetőségű társaság külföldi illetőségű társaságtól kap osztalékot, különösen azért, mert a jelen ítélet 13. pontjában kifejtettek szerint a valamely külföldi illetőségű társaság által fizetett osztalék nem jogosít az azon ACT összegéből levonható adójóváírásra, amelyet a belföldi illetőségű társaságnak meg kell fizetnie akkor, amikor osztalékot juttat a saját részvényesei számára.

A külföldi jövedelemből származó osztalék szabályozása

- 18 A külföldi illetőségű társaságtól osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság 1994. július 1-jétől választhatta, hogy a saját részvényesei részére történő osztalékfizetéskor az osztalék „külföldi jövedelemből származó osztaléknak” („foreign income dividend”, a továbbiakban: FID) minősül, amely után ACT-t kell fizetni, ami viszont lehetővé teszi e társaság számára, hogy amennyiben a FID eléri a külföldről kapott osztalék szintjét, kérje a többletként megfizetett ACT visszatérítését.
- 19 Míg az ACT az azon negyedévet követő tizennégy napon belül esedékes, amelynek során az osztalékot kifizették, az ACT-többlet abban az időpontban válik visszaigényelhetővé, amikor a belföldi illetőségű társaság köteles megfizetni a társasági adót, azaz az üzleti év végét követő kilenc hónap elteltével.
- 20 Az 1999. április 6-tól teljesített osztalékfizetésektől kezdődően hatályon kívül helyezték az ACT-rendszert és az FID-rendszert.

A jogvita alapját képező tényállás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 21 A High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division először is a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 56. pontjának és rendelkező része 1. pontjának a tisztázását kéri. Emlékeztet arra, hogy a Bíróság ezen ítélet 48–53. pontjában és 57–60. pontjában kimondta, hogy nem ellentétes az EUMSZ 49.cikkkel és az EUMSZ 63. cikkel az olyan nemzeti szabályozás, amely a belföldről származó osztalékokra a mentesítés módszerét, míg a külföldről származó osztalékokra a beszámítás módszerét alkalmazza, amennyiben a külföldről származó osztalékot terhelő adó mértéke nem haladja meg a belföldről származó osztalékokra alkalmazott adó mértékét, és az adójóváírás összege legalább megegyezik az osztalékot fizető társaság szerinti tagállamban fizetett összeggel az osztalékban részesülő társaság szerinti tagállamban kivetett adó összege erejéig.
- 22 Az alapügy felperesei a Bíróság előtt megjegyezték, amint a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 54. pontjából kitűnik, hogy „a belföldről származó osztalék fizetése esetén az Egyesült Királyságban hatályos szabályozás alapján az osztalék az osztalékban részesülő társaságnál mentes a társasági adó alól, függetlenül az osztalékot fizető társaság által megfizetett adótól, vagyis akkor is, ha e társaság az általa igénybe vehető kedvezmények miatt nem köteles adót fizetni, vagy az Egyesült Királyságban alkalmazott általános kulcsnál alacsonyabb kulccsal fizet társasági adót”. E tekintetben a Bíróság az említett ítélet 55. és 56. pontjában a következőket állapította meg:

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

- 56 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak megvizsgálása, hogy az adómértékek valóban azonosak-e, és az eltérő adószint kizárólag bizonyos esetekben, az adóalapnak bizonyos rendkívüli kedvezmények miatti módosítása következtében áll-e fenn.”
- 23 A fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítéletet követően az alapügy felperesei annak bizonyítására irányuló szakvéleményeket nyújtottak be a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division elé, hogy az esetek többségében a belföldi társaságok nyereségeire alkalmazott tényleges adószint alacsonyabb volt, mint a névleges adómérték, és hogy ezért ezt a helyzetet nem lehet rendkívülinek tekinteni.
- 24 Az alapügy alperese nem vitatta a belföldi társaságok tényleges adószintjére vonatkozóan a felperesek által benyújtott bizonyítékot. Az alapügy alperese azonban úgy vélte, hogy a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 56. pontja alapján a nemzeti bíróság által elvégzendő vizsgálat semmiféle összefüggésben sincs a tényleges adószintekkel. Tekintettel arra a tényre, hogy a Bírósághoz benyújtott írásbeli észrevételeiben az Egyesült Királyság hivatkozott a kisvállalkozások számára a nemzeti szabályozásban előírt kedvezményre, az alperes azzal érvelt, hogy a nemzeti bíróság feladata mindössze annak vizsgálata, hogy az egyrészről az osztalékot fizető belföldi társaságokra, másrészről pedig az osztalékban részesülő belföldi társaságokra alkalmazandó névleges adómértékek közötti különbség kizárólag rendkívüli körülmények között fordul-e elő.
- 25 A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy meg kell vizsgálnia a belföldi társaságok által felosztott nyereség tényleges adószintjét, mindazonáltal szükségesnek tartja a Bíróságot erről megkérdezni.
- 26 Másodszor a kérdést előterjesztő bíróság a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet rendelkező része 2. és 4. pontjának a tisztázását kéri. E bíróság azt kérdezi, hogy e pontok kizárólag akkor alkalmazandók, ha az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság közvetlenül azon külföldi illetőségű leányvállalattól kap osztalékot, amely a juttatott osztalék alapját képező nyereség után társasági adót fizetett az illetősége szerinti tagállamban, vagy akkor is érvényesek, ha a külföldi illetőségű leányvállalat maga alig vagy egyáltalán nem fizetett adót, és az osztalékot a valamely tagállamban illetőséggel rendelkező, a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalat által fizetett osztalékokból összetevődő azon nyereségből juttatták, amely után ezen államban már megfizették a társasági adót.
- 27 A kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben elmagyarázza, hogy a külföldi illetőségű leányvállalat nagyon gyakran egyáltalán nem fizet adót az illetősége szerinti államban azon nyereség után, amelyből osztalékot fizet a belföldi illetőséggel rendelkező anyavállalatának. Ennek elsősorban az az oka, hogy a nemzetközi csoportok széles körben használnak a nyereségük után adót alig vagy egyáltalán nem fizető közvetítő holding vállalatokat. Az e holding társaságok illetősége szerinti államok gyakran a kettős adóztatás megelőzésére irányuló adókedvezményt nyújtanak a felosztott nyereséget terhelő adóra.
- 28 Harmadszor a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet rendelkező részének 2. pontja arra az esetre korlátozódik-e, ha a külföldi illetőségű társaságtól osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság maga fizette meg az ACT-t, vagy ezen ítélet említett pontja érvényes-e arra az esetre is, ha az említett belföldi illetőségű társaság a csoportos adózást választotta. E szabályozás keretében a vállalati struktúrában feljebb elhelyezkedő belföldi illetőségű társaság fizeti meg az ACT-t. A kérdést előterjesztő bíróság továbbá azt kívánja megtudni, hogy ez utóbbi esetben – amelyet a Bíróság kizár a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 10. pontjában – meg kell-e állapítani az uniós jog megsértését, aminek folytán a Bíróság a 199/82. sz. San Giorgio-ügyben 1983. november 9-én hozott ítéletében (EBHT 1983., 3595. o.) kimondott elvek alapján fennáll a struktúrában feljebb elhelyezkedő azon társaság adóvisszatérítési joga, amely az ACT-t ténylegesen megfizette.

- 29 Az alapügy alperese szerint azonban a jelen ügyben az e társaság által fizetett ACT-t jogszerűen követelték meg, és ezért az említett társaság által elszenvedett veszteség csak kártérítési kereset tárgya lehet, amennyiben teljesülnek a Bíróság C-46/93. és C-48/93. sz., Brasserie du Pêcheur és Factortame egyesített ügyekben 1996. március 5-én hozott ítéletében (EBHT 1996., I-1029.) meghatározott feltételek.
- 30 Negyedszer a kérdést előterjesztő bíróság emlékeztet arra, hogy a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés a más tagállamokban illetőséggel rendelkező társaságoktól kapott osztaléokra korlátozódott. Amikor azonban az ügy visszakerült a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divison elé, az alapeljárás felperesei azzal érveltek, hogy a Bíróság fejlődő ítélkezési gyakorlata fényében az Egyesült Királyságban hatályos szabályozás a harmadik országokban illetőséggel rendelkező leányvállalatoktól kapott osztalékokra való alkalmazása tekintetében is ellentétes volt az EUMSZ 63. cikkel. A felperesek szerint az EUMSZ 63. cikk alkalmazandó, mivel az Egyesült Királyság jogi szabályozása az érintettnek a harmadik országban illetőséggel rendelkező, osztalékot fizető társaságban fennálló részesedésének mértékétől függetlenül alkalmazandó.
- 31 Az alperes azonban úgy véli, hogy az EUMSZ 63. cikk nem alkalmazandó olyan helyzetekre, amikor a valamely tagállamban illetőséggel rendelkező társaság meghatározó befolyással rendelkezik a harmadik országban illetőséggel rendelkező társaság döntéseire, és meghatározhatja annak tevékenységét. A kérdést előterjesztő bíróság szerint a C-157/05. sz. Holböck-ügyben 2007. május 24-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-4051. o.), a C-101/05. sz. A-ügyben 2007. december 18-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-11531. o.) és a C-182/08. sz. Glaxo Wellcome ügyben 2009. szeptember 17-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-8591. o.) az alapügy felpereseinek álláspontját támasztja alá.
- 32 Ötödször a kérdést előterjesztő bíróság a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet rendelkező része 3. pontjának a tisztázását kéri, amely a jelen ítélet 6. pontjában említett, ACT-re vonatkozó jogi szabályozást érinti, amely lehetővé tette az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező anyavállalat számára, hogy az ACT-többsletet átruházza a belföldi illetőséggel rendelkező leányvállalataira annak érdekében, hogy az ACT az e leányvállalatok társaságiadó-kötelezettségébe beszámításra kerülhessen. Az alapügy felperesei azzal érveltek, hogy e jogi szabályozás ellentétes az EUMSZ 49. cikkel annyiban, amennyiben ez a lehetőség kizárólag az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalatok számára állt nyitva. Az alapügy felperesei úgy vélték, hogy az Egyesült Királyság azáltal, hogy e szabályok alkalmazása mellett döntött, köteles volt hasonló kedvezményt biztosítani, mint például az ACT visszatérítését, amely kompenzálhatja az Európai Unióban illetőséggel rendelkező leányvállalatok által fizetett társasági adót.
- 33 A fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítéletének 115. pontjában a Bíróság e kérdés vizsgálatát annak megállapításával kezdte, hogy „[...] a Bíróság előtt folyó vita arra korlátozódik, hogy a belföldi illetőségű társaság számára lehetetlen az ACT-többslet átruházása a külföldi illetőségű leányvállalatokra annak érdekében, hogy azok be tudják számítani azt az Egyesült Királyságban folytatott tevékenységük következtében e tagállamban fennálló társaságiadó-kötelezettségükbe”.
- 34 Az említett ítélet 139. pontjában és rendelkező részének 3. pontjában adott válasz tehát nem foglalja magában azt az esetet, amikor a külföldi illetőségű társaságnak csak az illetősége szerinti tagállamban volt társaságiadó-kötelezettsége. Ezért a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet rendelkező részének 3. pontjában szereplő válasz eltérő-e akkor, amikor a külföldi illetőségű leányvállalatok – amelyekre nem lehet ACT-többsletet átruházni – nem kötelesek adófizetésre az anyavállalat illetősége szerinti tagállamban.

35 Ilyen körülmények között a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

- „1. A fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 56. pontjában szereplő, »adómértékekre« és »eltérő adószintre« hivatkozás:
 - a) kizárólag a törvényben meghatározott vagy névleges adómértékekre vonatkozik; vagy
 - b) vonatkozik a ténylegesen megfizetett adómértékekre és a törvényben meghatározott vagy névleges adómértékekre is; vagy
 - c) a hivatkozott kifejezések más jelentéssel bírnak, és ha igen, mit jelentenek?
2. Van-e jelentősége a Bíróság által a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett 2. és 4. kérdésre adott válasz tekintetében annak, ha:
 - a) a külföldi társasági adót a belföldi illetőségű társaság részére osztalékot fizető külföldi illetőségű társaság nem (vagy nem teljes mértékben) fizeti meg, hanem az osztalékot a valamely tagállamban illetőséggel rendelkező közvetlen vagy közvetett leányvállalata által fizetett olyan osztalékokból összetevődő nyereségből juttatták, amelyek után az adott tagállamban már megfizették az adót; és/vagy
 - b) az [ACT]-et nem a külföldi illetőségű társaságtól osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság fizeti meg, hanem a belföldi illetőségű közvetlen vagy közvetett anyavállalata, az osztalékban részesülő társaság – az osztalékot közvetlenül vagy közvetve magában foglaló – nyereségének további felosztása alapján?
3. A [...] 2.b) kérdésben leírt körülmények esetén az ACT-t fizető társaság a jogosulatlanul kivetett adó visszatérítésére ([a fent hivatkozott] San Giorgio ügyben hozott ítélet), vagy csupán kártérítésre jogosult ([a fent hivatkozott] Brasserie du Pêcheur és Factortame egyesített ügyekben hozott ítélet)?
4. Ha a szóban forgó nemzeti jogszabályok nem kizárólag olyan helyzetekre vonatkoznak, amelyekben az anyavállalat meghatározó befolyást gyakorol az osztalékot fizető társaság felett, a belföldi illetőségű társaság hivatkozhat-e az EUMSZ 63. cikkre az olyan leányvállalatától kapott osztalékok tekintetében, amely felett meghatározó befolyást gyakorol, és amely harmadik országban rendelkezik illetőséggel?
5. A Bíróság által [a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló] ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett 3. kérdésre adott válasz vonatkozik-e arra az esetre is, ha a külföldi illetőségű leányvállalatok – akik esetében nem számítható be adófizetés – nem az anyavállalat illetősége szerinti tagállamban kötelesek adófizetésre?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

- 36 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy az EUMSZ 49. cikket és az EUMSZ 63. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely a belföldről származó osztalékokra a mentesítés módszerét, a külföldről származó osztalékokra pedig a beszámítás módszerét alkalmazza, amennyiben az említett tagállamban a társaságok nyereségére alkalmazott tényleges adószint általában alacsonyabb a névleges adómértéknél.
- 37 Emlékeztetni kell arra, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló, a felosztott nyereség gazdasági kettős adóztatásának az elkerülését célzó adójogszabályra tekintettel a külföldről származó osztalékokban részesülő részvénytársaság helyzete hasonló a belföldről származó osztalékokban részesülő részvénytársaság helyzetéhez, mivel az elért nyereség mindkét esetben elvben többszörös adózás alá eshet (a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 62. pontja, valamint a C-436/08. és C-437/08. sz., Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen egyesített ügyekben 2011. február 10-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-305. o.] 59. pontja).
- 38 Ilyen körülmények között az EUMSZ 49. cikk és az EUMSZ 63. cikk előírja egy olyan tagállam számára, amely a belföldi társaságok által más belföldi társaságok részére fizetett osztalékok tekintetében gazdasági kettős adóztatás elkerülésére irányuló rendszert alkalmaz, hogy egyenértékű bánásmódban részesítse azon osztalékokat, amelyeket külföldi illetőségű társaságok a belföldi illetőségű társaságok részére fizetnek (lásd a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 72. pontját, valamint a fent hivatkozott Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen egyesített ügyekben hozott ítélet 60. pontját).
- 39 Ezt követően emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság már megállapította, hogy valamely tagállam a belföldi illetőségű társaság által kapott osztalék többszörös adóztatásának elkerülése érdekében főszabály szerint szabadon választhatja a mentesítés módszerét belföldi illetőségű társaság által fizetett osztalék tekintetében, és a beszámítás módszerét, ha azt külföldi illetőségű társaság fizeti. E két módszer ugyanis egyenértékű, feltéve azonban, hogy a külföldről származó osztalékokra alkalmazott adómérték nem haladja meg a belföldről származó osztalékokra alkalmazott adómértéket, és az adójóváírás összege legalább megegyezik az osztalékot fizető társaság szerinti tagállamban fizetett összeggel az osztalékban részesülő társaság szerinti tagállamban kivetett adó összege erejéig (lásd a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 48. és 57. pontját; a fent hivatkozott Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen egyesített ügyekben hozott ítélet 86. pontját és a C-310/09. sz. Accor-ügyben 2011. szeptember 15-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-8115. o.] 88. pontját, valamint a C-201/05. sz., Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation ügyben 2008. április 23-án hozott végzés [EBHT 2008., I-2875. o.] 39. pontját).
- 40 E tekintetben fontos hangsúlyozni, hogy mivel az uniós jog a jelenlegi állapotában nem írja elő a tagállamok közötti hatáskörmegosztás általános feltételeit a kettős adóztatás Unión belüli kiküszöbölését illetően (a C-513/04. sz., Kerckhaert és Morres ügyben 2006. november 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-10967. o.] 22. pontja és a C-157/10. sz. Banco Bilbao Vizcaya Argentaria ügyben 2011. december 8-án hozott ítélet [EBHT 2011., I-13023. o.] 31. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), valamennyi tagállam szabadon határozhatja meg a felosztott nyereségre vonatkozó adórendszerét, feltéve azonban, hogy a szóban forgó rendszer nem tartalmaz az EUM-Szerződésben tiltott hátrányos megkülönböztetést. Márpedig az osztalékokban részesülő társaság illetősége szerinti tagállam azon kötelezettsége, hogy társaságiadó-mentességben részesítse a külföldről származó osztalékokat, érintené a szóban forgó tagállamnak az így felosztott nyereség hátrányos megkülönböztetés tilalmának a tiszteletben tartásával és az olyan adómértékkel történő adóztatására vonatkozó hatáskörét, amelyet saját jogi szabályozása ír elő.

- 41 Amint a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 54. pontjából kitűnik, az alapügy felperesei vitatták a mentesítés és a beszámítás módszerének az egyenértékűségét, és azzal érveltek, hogy a belföldről származó osztalék fizetése esetén az Egyesült Királyságban hatályos szabályozás alapján az osztalék az osztalékban részesülő társaságnál mentes a társasági adó alól, függetlenül az osztalékot fizető társaság által megfizetett adótól, vagyis akkor is, ha e társaság az általa igénybe vehető kedvezmények miatt nem köteles adót fizetni, vagy az Egyesült Királyságban alkalmazott névleges adómértéknél alacsonyabb mértékkel fizet társasági adót.
- 42 A Bíróság a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítéletének 56. pontjában tehát felhívta a kérdést előterjesztő bíróságot annak megvizsgálására, hogy az adómértékek valóban azonosak-e, és az eltérő adószint kizárólag bizonyos esetekben, az adóalapnak bizonyos rendkívüli kedvezmények miatti módosítása következtében áll-e fenn.
- 43 Márpedig a következő körülmények között kell azt megállapítani, hogy a külföldről származó osztalék adómértéke a jelen ítélet 39. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében véve magasabb a belföldről származó osztalékokra alkalmazott adómértéknél, ezért a mentesítés és a beszámítás módszerének az egyenértékűsége megkérdőjeleződik.
- 44 Először is, ha az osztalékot fizető belföldi társaságra annál alacsonyabb névleges adómérték alkalmazandó, mint amely az említett osztalékban részesülő belföldi társaságra alkalmazandó, ez utóbbi társaságnál a belföldről származó osztalék adómentessége a felosztott nyereség annál alacsonyabb adóztatásához vezet, mint amely a beszámítási módszernek az ugyanezen belföldi társaság által külföldről, de olyan társaságtól kapott osztalékokra történő alkalmazásából adódik, amely a nyeresége után szintén kevesebb adót fizet, többek között az alacsonyabb névleges adómérték miatt.
- 45 A mentesítés módszere ugyanis a belföldről származó felosztott nyereségnek az osztalékot fizető társaságra alkalmazandó, alacsonyabb névleges adómértékkel történő adóztatásához vezet, míg a beszámítás módszerének a külföldről származó osztalékokra történő alkalmazása a felosztott nyereségnek az osztalékban részesülő társaságra alkalmazandó, magasabb névleges adómértékkel történő adóztatásához vezet.
- 46 Másodszor a belföldi illetőségű társaság által fizetett osztalék adómentessége és a beszámítás módszerének – amely az alapügyben szóban forgó szabályozásban előírt módszerhez hasonlóan figyelembe veszi a nyereség tényleges adószintjét a származási államban – a külföldi illetőségű társaság által fizetett osztalékokra történő alkalmazása közötti egyenértékűség szintén megszűnik, ha az osztalékot fizető belföldi illetőségű társaság nyereségének tényleges adószintje az illetősége szerinti tagállamban az ott alkalmazandó névleges adómértéknél alacsonyabb.
- 47 Ugyanis a belföldről származó osztalék adómentessége az ezen osztalékban részesülő belföldi társaság szempontjából nem keletkeztet semmiféle adóterhet, függetlenül azon nyereség tényleges adószintjétől, amelyből osztalékot fizettek. Ezzel szemben a beszámítás módszerének a külföldről származó osztalékokra történő alkalmazása az osztalékban részesülő belföldi társaság szempontjából kiegészítő adóteherhez vezet, ha az osztalékot fizető társaság nyereségének tényleges adószintje nem éri el azon névleges adómértéket, amely az osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság nyeresége esetében alkalmazandó.
- 48 Ezért a mentesítés módszerével ellentétben a beszámítás módszere nem teszi lehetővé azt, hogy a részvényes társaság részesüljön azon társaságiadó-kedvezményekből, amelyeket az osztalékot fizető társaságnak korábban megadtak.
- 49 Ilyen körülmények között az a vizsgálat, amelyre a Bíróság a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítéletének 56. pontjában felhívta a kérdést előterjesztő bíróságot, vonatkozik mind az alkalmazandó névleges adómértékekre, mind a tényleges adószintre. Ugyanis az „adómérték”, amelyre az említett 56. pont utal, a névleges adómértékekre vonatkozik, és „az adóalapnak

[...] a módosítása következtében [eltérő adószint]” a tényleges adószintre vonatkozik. A tényleges adószint többek között az adóalapot csökkentő kedvezmények miatt lehet a névleges adómértéknél alacsonyabb.

- 50 A névleges adómérték és az osztalékot fizető belföldi társaság esetében fennálló tényleges adószint közötti esetleges különbséggel kapcsolatban a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 56. pontjából valóban kitűnik, hogy a mentesítés és a beszámítás módszerének az egyenértékűsége nem szűnik meg automatikusan, mivel fennállnak olyan rendkívüli helyzetek, amelyekben a belföldről származó osztalék adómentes, jóllehet azon nyereséget, amelyből ezen osztalékot fizették, nem teljes egészében adóztatták a névleges adómértéknek megfelelő tényleges adószinten. A Bíróság azonban pontosította, hogy a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak megállapítása, hogy a tényleges adószint és a névleges adómérték közötti különbség rendkívüli jellegű-e, vagy sem.
- 51 A kérdést előterjesztő bíróság határozatából kitűnik, hogy elvégezte azon vizsgálatot, amelyre a Bíróság a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítéletének 56. pontjában felhívta őt. E bíróság így megállapította, hogy az alapügyben mind az osztalékot fizető belföldi társaság nyereségére, mind az osztalékban részesülő belföldi társaság nyereségére ugyanazon névleges adómérték alkalmazandó. Ezzel szemben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a jelen ítélet 46. pontjában említett körülmény általános, és nem rendkívüli. Ugyanis a kérdést előterjesztő bíróság szerint az Egyesült Királyságban a belföldi társaságok nyeresége esetében fennálló tényleges adószint az esetek többségében alacsonyabb a névleges adómértéknél.
- 52 Ebből következik, hogy a beszámítási módszernek a külföldről származó osztalékokra történő alkalmazása, mint amelyet az alapügyben szóban forgó szabályozás előír, nem biztosít azzal egyenértékű adójogi bánásmódot, mint amely a mentesítés módszerének a belföldről származó osztalékokra történő alkalmazásából ered.
- 53 Mivel azon adójogszabályra tekintettel, mint az alapügyben szóban forgó, amely a felosztott nyereség gazdasági kettős adóztatásának elkerülését célozza, a külföldről származó osztalékban részesülő részvényes társaság helyzete hasonló a belföldről származó osztalékban részesülő részvényes társaság helyzetéhez annyiban, amennyiben az elért nyereség főszabály szerint mindkét esetben többszörös adózás alá eshet (lásd a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 62. pontját, valamint a fent hivatkozott Lakritzén Hans Riegel és Österreichische Salinen egyesített ügyekben hozott ítélet 59. pontját), az osztalékok két kategóriájának eltérő adójogi bánásmódját nem igazolja a helyzet releváns eltérése.
- 54 Következésképpen az olyan szabályozás, mint amelyről az alapügyben szó van, a letelepedés szabadsága és a tőke szabad mozgása EUMSZ 49. cikkben, illetve az EUMSZ 63. cikkben tiltott korlátozásának minősül.
- 55 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az ilyen korlátozás csak akkor engedhető meg, ha azt nyomós közérdek igazolja. Azonban ebben az esetben is elengedhetetlen, hogy e korlátozás alkalmas legyen az elérni kívánt cél megvalósítására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket (lásd a C-371/10. sz. National Grid Indus ügyben 2011. november 29-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-12273. o.] 42. pontját és a C-250/08. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 2011. december 1-jén hozott ítélet [EBHT 2011., I-12341. o.] 51. pontját).
- 56 E tekintetben az Egyesült Királyság a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló ügyben azzal érvelt, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozást objektíve igazolta a nemzeti adórendszer koherenciája biztosításának a szükségessége.

- 57 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság már elismerte, hogy az adórendszer koherenciájának megőrzése igazolhatja a Szerződés által biztosított alapvető szabadságok gyakorlásának korlátozását (a C-204/90. sz. Bachmann-ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet [EBHT 1992., I-249.o.] 28. pontja; a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet 42. pontja; a C-157/07. sz. Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ügyben 2008. október 23-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-8061. o.] 43. pontja és a fent hivatkozott Bizottság kontra Belgium ügyben hozott ítélet 70. pontja).
- 58 Azonban az állandó ítélkezési gyakorlat szerint közvetlen kapcsolatot kell megállapítani az adott adókedvezmény és az ezen kedvezménynek valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között (a fent hivatkozott Bizottság kontra Belgium ügyben hozott ítélet 71. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), amely kapcsolat közvetlen jellegét a szóban forgó szabályozás által követett célra tekintettel kell megállapítani (a C-418/07. sz. Papillon-ügyben 2008. november 27-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-8947. o.] 44. pontja és a C-303/07. sz. Aberdeen Property Fininvest Alpha ügyben 2009. június 18-án hozott ítélet [EBHT 2009., I-5145. o.] 72. pontja).
- 59 Az alapügyben szóban forgó szabályozásban kitűzött cél fényében közvetlen kapcsolat áll fenn egyrészt a nyújtott adókedvezmény, vagyis a külföldről származó osztalékok esetében nyújtott adójóváírás, valamint a belföldről származó osztalékok adómentessége, és másrészt a felosztott nyereség után már fizetett adó között.
- 60 A korlátozás arányos jellegével kapcsolatban meg kell jegyezni, hogy bár a beszámítási módszernek a külföldről származó osztalékokra és a mentesítés módszerének a belföldről származó osztalékokra történő alkalmazása igazolható a gazdasági kettős adóztatás elkerülésének a céljával, a szóban forgó adórendszer koherenciájának a fenntartása érdekében nem szükséges, hogy figyelembe vegyék egyrészt a beszámítási módszer keretében az adókedvezmény-számítás céljából a felosztott nyereségre alkalmazott tényleges adószintet, és másrészt a mentesítés módszere keretében a felosztott nyereségre alkalmazott egyetlen névleges adómértéket.
- 61 Azon adómentességet ugyanis, amelyben a belföldről származó osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság részesül, az azon nyereség tényleges adószintjétől függetlenül nyújtják, amelyből az osztalékot juttatták. Az említett mentesség, amennyiben a felosztott nyereség gazdasági kettős adóztatásának az elkerülését célozza, így azon feltételezésen alapul, hogy az említett nyereséget az osztalékot fizető társaságnál névleges adómértékkel adóztatják. Ez tehát hasonló az említett adómérték alapján számított adójóváírás biztosításához.
- 62 A szóban forgó adórendszer koherenciájának a biztosítása céljából az olyan nemzeti szabályozás, amely a beszámítási módszer keretében is figyelembe veszi különösen azon névleges adómértéket, amelyet a juttatott osztalék alapját képező nyereségre alkalmaztak, alkalmas a felosztott nyereség gazdasági kettős adóztatásának a megelőzésére és az adórendszer belső koherenciájának a biztosítására, mégpedig úgy, hogy a lehető legkevésbé korlátozza a letelepedés szabadságát és a tőke szabad mozgását.
- 63 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a fent hivatkozott Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen egyesített ügyekben hozott ítélet 99. pontjában a Bíróság – miután emlékeztetett arra, hogy a tagállamoknak a belföldi illetőségű társaságtól kapott osztalékok többszörös adóztatásának elkerülése céljából főszabály szerint lehetőségük van arra, hogy a belföldről származó osztalékokra a mentesítés módszerét, a külföldről származó osztalékokra pedig a beszámítás módszerét alkalmazzák – megállapította, hogy a szóban forgó nemzeti szabályozás a beszámítási módszer keretében az adójóváírás összegének a számítása céljából figyelembe vette az osztalékot fizető társaság illetősége szerinti tagállamban alkalmazandó névleges adómértéket.
- 64 Igaz, hogy az adójóváírásnak a beszámítási módszer keretében történő olyan számítása, amely a fizetett osztalék alapját képező nyereségre alkalmazott névleges adómértéken alapul, még vezethet a külföldről származó osztalék kevésbé kedvező adójogi bánásmódjához, ami különösen abból adódik, hogy a

tagállamokban különböző szabályok állnak fenn a társaságiadó-alap meghatározására. Meg kell azonban állapítani, hogy amennyiben előfordul, az ilyen kedvezőtlen bánásmód a különböző tagállamok által az adóztatási joghatóságuk párhuzamos gyakorlásából adódik, ami összeegyeztethető a Szerződéssel (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Kerckhaert és Morres ügyben hozott ítélet 20. pontját, valamint a C-96/08. sz. CIBA-ügyben 2010. április 15-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-2911. o.] 25. pontját).

- 65 A fenti megállapításokra tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 49. cikket és az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely a belföldről származó osztalékra a mentesítés módszerét, a külföldről származó osztalékra pedig a beszámítás módszerét alkalmazza, amennyiben megállapítják egyrészt azt, hogy az adójóváírás, amelyre az osztalékban részesülő társaság a beszámítási módszer keretében jogosult, megegyezik a juttatott osztalék alapját képező nyereség után ténylegesen fizetett adó összegével, és másrészt azt, hogy az érintett tagállamban a társaságok nyereségére alkalmazandó tényleges adószint általában alacsonyabb, mint az előírt névleges adómérték.

A második kérdésről

- 66 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a Bíróság a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett második és negyedik kérdésre adott válaszai arra az esetre is alkalmazandók-e, ha egyrészt a fizetett osztalék alapját képező nyereséget terhelő külföldi társasági adót nem vagy nem teljes mértékben az említett osztalékot a belföldi illetőségű társaságnak juttató külföldi illetőségű társaság fizette meg, hanem az osztalékot ez utóbbi, közvetlen vagy közvetett leányvállalata – amely valamely tagállamban illetőséggel rendelkező társaság – fizette meg, és másrészt, ha az ACT-t nem a külföldi illetőségű társaságtól osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság fizette meg, hanem annak belföldi illetőségű anyavállalata a csoportos adózási rendszer keretében.
- 67 A fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítéletében a Bíróság a második és a negyedik kérdésre azt a választ adta, hogy az EUMSZ 49. cikkel és az EUMSZ 63. cikkel ellentétes:
- valamely tagállam azon szabályozása, amely lehetővé teszi a valamely másik belföldi illetőségű társaságtól osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság számára, hogy levonja az általa előlegként fizetendő társasági adó összegéből az előbbi társaság által előlegként megfizetett ezen adó összegét, míg a külföldi illetőségű társaságtól osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság esetén nem engedi meg e levonás érvényesítését az előbbi társaság által az illetősége szerinti tagállamban a felosztott nyereség után megfizetett adó tekintetében;
 - valamely tagállam azon szabályozása, amely mentesíti a társaságiadó-előleg fizetése alól azon belföldi illetőségű társaságokat, amelyek a részükre juttatott belföldről származó osztalékból eredő osztalékot fizetnek a saját részvényeseik számára, míg biztosítja azon belföldi illetőségű társaságok számára, amelyek a részükre juttatott külföldről származó osztalékból eredő osztalékot fizetnek a saját részvényeseik számára, hogy olyan rendszert válasszanak, amely lehetővé teszi számukra, hogy visszaigényeljék az előlegként megfizetett társasági adót, azonban egyfelől arra kötelezi e társaságokat, hogy előlegként fizessék meg ezen adót, és azt követően kérjék annak visszatérítését, másfelől nem biztosít adójóváírást a részvényeseik számára, jóllehet azok a belföldi illetőségű társaság által a belföldről származó osztalék alapján fizetett osztalék esetén arra jogosultak lettek volna.
- 68 Először is emlékeztetni kell arra, hogy amennyiben az osztalékot az alapügyben szóban forgó szabályozás alapján a csoportos adózási rendszeren kívül juttatták, az ezen osztalékot fizető belföldi illetőségű társaság ACT-t volt köteles fizetni, amely a társaságiadó-előleg egyfajta formájának minősült.

Következésképpen a fizetett osztalék adómentes befektetési jövedelemként felkerült a csoportstruktúrába olyan értelemben, hogy a fizetett ACT összegéig az osztalékhoz kapcsolódóan adójóváírást biztosítottak. Az adójóváírást beszámították a struktúrában feljebb elhelyezkedő társaságok ACT-fizetési kötelezettségébe akkor, amikor később osztalékot fizettek a közvetlen anyavállalatuknak vagy a külső részvényeseknek. Így, amikor a csoportos adózási rendszeren kívül fizettek osztalékot, az ACT az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező, a társasági struktúra legalsó szintjén elhelyezkedő társaságot terhelte.

- 69 Az Egyesült Királyság kormánya úgy véli, hogy nem ellentétes az EUMSZ 49. cikkel és az EUMSZ 63. cikkel az, hogy a külföldről származó osztalék alapját képező nyereség után fizetett társasági adót nem lehet az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező anyavállalat által fizetendő ACT-ből levonni, ha egy másik tagállamban illetőséggel rendelkező azon leányvállalat, amely az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező anyavállalatnak osztalékot fizetett, nem maga – vagy nem teljesen – fizette meg a felosztott nyereség utáni társasági adót, hanem azt az előbb említett leányvállalatnak a szintén valamely tagállamban illetőséggel rendelkező közvetlen vagy közvetett leányvállalata fizette meg. E kormány szerint, ha az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező anyavállalatának osztalékot fizető, külföldi illetőségű társaság nem maga fizette meg a felosztott nyereség utáni társasági adót, nem áll fenn a határon átnyúló osztalék többszörös adóztatása, amely adókedvezményt tenne indokolttá.
- 70 Ennek az érvelésnek nem lehet helyt adni.
- 71 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az olyan belföldi illetőségű társaság, amely külföldről származó osztalékot kap, a gazdasági kettős adóztatás elkerülésének az alapügyben szóban forgó szabályozásban említett célkitűzésére tekintettel hasonló helyzetben van, mint az a belföldi illetőségű társaság, amely belföldről származó osztalékot kap. E célkitűzésre tekintettel a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett második és negyedik kérdésre adott válaszokból kitűnik, hogy az EUMSZ 49. cikkel és az EUMSZ 63. cikkel ellentétes valamely tagállam azon szabályozása, amely kizárólag a külföldről származó osztalék esetében nem veszi figyelembe a felosztott nyereség után már megfizetett társasági adót.
- 72 Amint a jelen ítélet 62. pontjából kitűnik, a belföldi illetőségű társaságot terhelő, az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti szabályozásban előírt azon kötelezettség, hogy a külföldi osztalékból származó nyereség felosztásakor fizessen ACT-t, ugyanis csak abban az esetben indokolt, ha az említett adóelőleg megfelel azon összegnek, amely a belföldi illetőségű társaság nyereségére alkalmazandó, és a külföldről származó osztalék alapját képező nyereségre alkalmazott névleges adómértéknél alacsonyabb névleges adómértéket kívánja kompenzálni.
- 73 Márpedig e tekintetben kevésbé van jelentősége annak, hogy a külföldi illetőségű társaság, amely a belföldi illetőségű anyavállalatának osztalékot juttat, maga-e a társaságiadó-alany, feltéve hogy a felosztott nyereséget társasági adó terhelte.
- 74 A fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet alapját képező ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett második és negyedik kérdésre adott válaszokat tehát nem érinti azon megállapítás, miszerint a juttatott osztalék alapját képező nyereség után fizetett külföldi társasági adót nem vagy nem teljes mértékben az említett osztalékot a belföldi illetőségű társaságnak juttató külföldi illetőségű társaság fizette meg, hanem azt ez utóbbi közvetlen vagy közvetett leányvállalata fizette meg, amely valamely tagállamban illetőséggel rendelkező társaság.
- 75 Másodszor az olyan csoportos adózási rendszerrel kapcsolatban, mint amelyről az alapügyben szó van, emlékeztetni kell arra, hogy ha az osztalékot az említett rendszer keretében belföldi illetőségű társaság juttatta, ezen osztalék nem képezte tárgyát az ACT-fizetési kötelezettségnek, és azt nem tekintették az osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság adómentes befektetési jövedelmének.

- 76 Ez azt jelenti, hogy míg az osztalékot a csoport struktúrájában feljebb elhelyezkedő társaságoknak ACT-fizetési kötelezettség nélkül fizették ki, amennyiben a legfelső szinten elhelyezkedő belföldi illetőségű anyavállalat a csoporton kívül álló részvényeseknek kívánt osztalékot fizetni, nem volt jogosult semmiféle olyan adójóváírásra, amely beszámítandó lett volna az ACT-fizetési kötelezettségébe, és következésképpen köteles volt az osztalék után ACT-t fizetni. Az ACT-rendszer rendelkezései azonban lehetővé tették a legfelső szinten elhelyezkedő anyavállalatnak, hogy az őt terhelő bármely ACT-többletet a belföldi illetőségű leányvállalataira ruházza át, és azt beszámítsa a csoport teljes adókötelezettségébe (lásd a C-397/98. és C-410/98. sz., Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben 2001. március 8-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-1727. o.] 21–25. pontját).
- 77 Az Egyesült Királyság Kormánya szerint a csoportos adózásra vonatkozó nemzeti szabályozás összeegyeztethető az EUMSZ 49. cikkel és az EUMSZ 63. cikkel, mivel azon belföldi illetőségű társaság, amely külföldi illetőségű társaságtól kap osztalékot, ACT-mentességet élvez. Az említett belföldi illetőségű társaság által fizetendő bármely ACT hiányában a rendszer semmiféle gazdasági kettős adóztatáshoz nem vezet.
- 78 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a csoportos adózás következménye az, hogy az ACT-fizetést – vagyis a társaságiadó-előleget – át lehet ruházni a csoport hierarchiájának felsőbb szintjére. Az ilyen rendszer keretében különösen a csoport belföldi illetőségű anyavállalatának a kötelezettsége a csoporton kívül álló részvényeseknek történő osztalékfizetéskor az ACT megfizetése, amely a felosztott nyereség külföldi osztaléknak megfelelő része tekintetében a gazdasági kettős adóztatás kockázatával jár.
- 79 Amint azt az alapügy felperesei és az Európai Bizottság hangsúlyozzák, a külföldről származó osztaléknak megfelelő nyereség után a csoport belföldi illetőségű, legfelsőbb szinten elhelyezkedő anyavállalata által történő ACT-fizetés ugyanis azzal a következménnyel jár, hogy a felosztott nyereség után másodszor is társasági adót kell fizetni. Ezen adót nem lehet beszámítani az ezen osztalékot fizető, külföldi illetőségű leányvállalat adókötelezettségébe. Ezzel szemben a tisztán belső helyzetben a belföldi illetőségű anyavállalat által fizetett ACT-többletet át lehet ruházni, és be lehet számítani azon társasági adóba, amely a csoport belföldi illetőségű leányvállalatait terheli.
- 80 A gazdasági kettős adóztatás elkerülésének az alapügyben szóban forgó szabályozásban említett célkitűzésére tekintettel meg kell állapítani, hogy az EUMSZ 49. cikkel és az EUMSZ 63. cikkel ellentétes az olyan szabályozás is, mint amelyről az alapügyben szó van, amennyiben az a csoportos adózás keretében a külföldről származó osztalék esetében nem veszi figyelembe a felosztott nyereség után már megfizetett társasági adót.
- 81 A fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet alapját képező ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett második és negyedik kérdésre adott válaszok következtésképpen ugyanazok, amennyiben az ACT-t nem azon belföldi illetőségű társaság fizeti, amely az osztalékot külföldi társaságtól kapja, hanem azt a csoportos adózás keretében annak belföldi illetőségű anyavállalata fizeti.
- 82 Ilyen körülmények között a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a Bíróságnak a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet alapul szolgáló ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett második és negyedik kérdésre adott válaszai alkalmazandók akkor is, ha:
- a juttatott osztalék alapját képező nyereség után fizetett külföldi társasági adót nem vagy nem teljesen az említett osztalékot a belföldi illetőségű társaságnak juttató külföldi illetőségű társaság fizette meg, hanem azt ez utóbbi közvetlen vagy közvetett leányvállalata fizette meg, amely valamely tagállamban illetőséggel rendelkező társaság;

- az ACT-t nem azon belföldi illetőségű társaság fizette, amely külföldi társaságtól kapja az osztalékot, hanem azt a csoportos adózás keretében annak belföldi illetőségű anyavállalata fizette meg.

A harmadik kérdésről

- 83 Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy az uniós jogot úgy kell-e értelmezni, hogy valamely anyavállalat, amely a csoportos adózás keretében az uniós jog megsértésével ACT-t volt köteles fizetni a nyeresége külföldi osztalékból származó része után, igényelheti a jogosulatlanul kivetett adó visszatérítését, vagy csak kártérítési keresettel élhet.
- 84 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a valamely tagállamban az uniós jog szabályainak megsértésével kivetett adók visszatérítéséhez való jog az ilyen adót tiltó uniós rendelkezések által a jogalanyok számára biztosított jogból ered, és azt kiegészíti. A tagállam tehát főszabály szerint köteles az uniós jog szabályainak megsértésével kivetett adók visszatérítésére (a C-398/09. sz., Lady & Kid és társai ügyben 2011. szeptember 6-án hozott ítélet [EBHT 2011., I-7375. o.] 17. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 85 Márpedig a második kérdésre adott válaszból kitűnik, hogy az olyan nemzeti szabályozás, mint az alapügyben szóban forgó, amelynek célja a felosztott nyereség gazdasági kettős adóztatásának megelőzése, nem egyeztethető össze az uniós joggal, amennyiben e szabályozás a csoportos adózás keretében a más államokból származó osztalék esetében nem veszi figyelembe az azon nyereség után már megfizetett társasági adót, amelyből az említett osztalékot juttatták.
- 86 Amint a jelen ítélet 62. és 72. pontjából kitűnik, a belföldi illetőségű társaságot terhelő azon kötelezettség, hogy a külföldi osztalékból származó nyereség felosztásakor fizessen ACT-t, csak abban az esetben igazolt, ha az említett adóelőleg megfelel azon összegnek, amely a külföldről származó osztalék alapját képező nyereségre alkalmazott, azon névleges adómértéknél alacsonyabb névleges adómértéket kívánja kompenzálni, amely a belföldi illetőségű társaság nyereségére alkalmazandó.
- 87 A harmadik kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy az uniós jogot úgy kell értelmezni, hogy a valamely tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalat, amely az olyan csoportos adózás keretében, mint amelyről az alapügyben szó van, az uniós jog szabályainak megsértésével ACT-t volt köteles fizetni a nyereség külföldi osztalékból származó része után, igényelheti e jogosulatlanul kivetett adó visszatérítését, amennyiben az meghaladja azon társaságiadó-többletet, amelyet a szóban forgó tagállam jogosult volt kivetni a külföldről származó osztalék alapját képező nyereségre alkalmazott, azon névleges adómértéknél alacsonyabb névleges adómérték kompenzálása céljából, amely a belföldi illetőségű anyavállalat nyereségére alkalmazandó.

A negyedik kérdésről

- 88 Negyedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy az uniós jogot úgy kell-e értelmezni, hogy a valamely tagállamban illetőséggel rendelkező társaság, amely harmadik országban illetőséggel rendelkező társaságban olyan részesedéssel rendelkezik, amely számára ez utóbbi társaság döntései tekintetében irányító befolyást biztosít, és lehetővé teszi számára a társaság tevékenységének a meghatározását, hivatkozhat az EUMSZ 63. cikkre annak vitatása céljából, hogy az uniós joggal összeegyeztethető az említett tagállamnak a külföldről származó osztalék adójogi bánásmódjára vonatkozó jogi szabályozása, amely nem kizárólag olyan helyzetekre alkalmazandó, amelyekben az anyavállalat meghatározó befolyást gyakorol az osztalékot fizető társaságra.

- 89 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az osztalékokkal szembeni adójogi bánásmód a letelepedés szabadságára vonatkozó EUMSZ 49. cikk és a tőke szabad mozgására vonatkozó EUMSZ 63. cikk hatálya alá tartozhat (a fent hivatkozott Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen egyesített ügyekben hozott ítélet 33. pontja, valamint a fent hivatkozott Accor-ügyben hozott ítélet 30. pontja).
- 90 Azzal a kérdéssel kapcsolatban, hogy valamely nemzeti szabályozás az egyik vagy a másik mozgásszabadság körébe tartozik-e, a máig állandó ítélkezési gyakorlat szerint az érintett szabályozás célját kell figyelembe venni (a C-196/04. sz., Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-7995. o.] 31–33. pontja; 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.] 37. és 38. pontja; a C-524/04. sz. Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben 2007. március 13-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-2107. o.] 26–34. pontja; a fent hivatkozott Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen egyesített ügyekben hozott ítélet 34. pontja, valamint a fent hivatkozott Accor-ügyben hozott ítélet 31. pontja).
- 91 A letelepedés szabadságára vonatkozó EUMSZ 49. cikk hatálya alá tartozik az a nemzeti szabályozás, amely célját tekintve kizárólag olyan részesedésekre alkalmazandó, amelyek lehetővé teszik, hogy irányítást biztosító befolyást gyakoroljanak a társaság döntéseire és meghatározzák annak tevékenységét (lásd a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 37. pontját; a C-81/09. sz. Idryma Typou ügyben 2010. október 21-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-10161. o.] 47. pontját; a fent hivatkozott Accor-ügyben hozott ítélet 32. pontját és a C-31/11. sz. Scheunemann-ügyben 2012. július 19-én hozott ítélet 23. pontját).
- 92 Ezzel szemben azon nemzeti rendelkezéseket, amelyek a vállalkozás általános ügyvitele és irányítása befolyásolásának szándéka nélkül, kizárólag pénzügyi befektetési céllal szerzett részesedésekre alkalmazandók, kizárólag a tőke szabad mozgására tekintettel kell vizsgálni (a fent hivatkozott Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen egyesített ügyekben hozott ítélet 35. pontja; a fent hivatkozott Accor-ügyben hozott ítélet 30. pontja, valamint a fent hivatkozott Scheunemann-ügyben hozott ítélet 23. pontja).
- 93 Az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás a belföldi társaságok által nem csupán az azt fizető társaság döntéseire irányítást biztosító befolyást és a tevékenység meghatározását lehetővé tevő részesedés alapján kapott osztalékokra alkalmazható, hanem az olyan részesedés alapján kapott osztalékokra is, amely ilyen befolyást nem biztosít. Amennyiben a nemzeti szabályozás olyan osztalékokra vonatkozik, amelyek valamely tagállamból származnak, az említett szabályozás tárgya nem teszi tehát lehetővé annak megállapítását, hogy az döntő jelleggel az EUMSZ 49. cikk vagy az EUMSZ 63. cikk hatálya alá tartozik-e.
- 94 Ilyen körülmények között a Bíróság az adott ügy ténybeli elemeit veszi figyelembe annak meghatározása céljából, hogy az alapügyben szóban forgó helyzet az említett egyik vagy másik rendelkezés hatálya alá tartozik-e (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 37. és 38. pontját, a C-284/06. sz. Burda-ügyben 2008. június 26-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-4571. o.] 71. és 72. pontját, valamint a C-311/08. sz. SGI-ügyben 2010. január 21-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-487. o.] 33–37. pontját).
- 95 Így a Bíróság a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítéletének 37. pontjában megállapította, hogy a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárásban a „próbaper” körébe választott ügyek az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező olyan társaságokra vonatkoznak, amelyek az általuk 100%-ban irányított, más tagállamokban illetőséggel rendelkező társaságoktól kaptak osztalékot. Mivel olyan részesedésről volt szó, amely irányító befolyást biztosít a részesedés tulajdonosa számára a társaság döntéseire tekintetében, és lehetővé teszi számára a társaság tevékenységének meghatározását, a Bíróság kimondta, hogy az említett „próbaperekben” a Szerződésnek a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseit kell alkalmazni.

- 96 Azonban abban az összefüggésben, mint az alapügyben szóban forgó, amely a harmadik országból származó osztalék adójogi bánásmódjára vonatkozik, meg kell állapítani, hogy valamely nemzeti szabályozás tárgyának vizsgálata elegendő annak megállapításához, hogy a harmadik országból származó osztalék adójogi bánásmódja a Szerződés tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezései hatálya alá tartozik-e.
- 97 Ezzel szemben, mivel a Szerződésnek a letelepedés szabadságáról szóló fejezete egyáltalán nem tartalmaz olyan rendelkezést, amely e rendelkezések tárgyi hatályát kiterjesztené a tagállam valamely társaságának harmadik országban vagy harmadik ország társaságának valamely tagállamban történő letelepedésére vonatkozó esetekre (lásd a fent hivatkozott Holböck-ügyben hozott ítélet 28. pontját; a C-452/04. sz. Fidium Finanz ügyben 2006. október 3-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-9521. o.] 25. pontját és a fent hivatkozott Scheunemann-ügyben hozott ítélet 33. pontját, valamint a C-102/05. sz., A és B ügyben 2007. május 10-én hozott végzés [EBHT 2007., I-3871. o.] 29. pontját és a fent hivatkozott Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation ügyben hozott végzés 88. pontját), a harmadik országból származó osztalék adójogi bánásmódjára vonatkozó szabályozás nem tarthat az EUMSZ 49. cikk hatálya alá.
- 98 Amennyiben az ilyen a nemzeti szabályozás tárgyából kitűnik, hogy e szabályozás célját tekintve kizárólag olyan részesedésekre alkalmazandó, amelyek lehetővé teszik, hogy irányítást biztosító befolyást gyakoroljanak az érintett társaság döntéseire és meghatározzák annak tevékenységét, sem az EUMSZ 49. cikke, sem az EUMSZ 63. cikke nem lehet hivatkozni (a fent hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 33., 34., 101. és 102. pontja, valamint a C-492/04. sz. Lasertec-ügyben 2007. május 10-én hozott végzés [EBHT 2007., I-3775. o.] 22. és 27. pontja; lásd továbbá a fent hivatkozott A és B ügyben hozott végzés 4. és 25–28. pontját).
- 99 Ezzel szemben az EUMSZ 63. cikke tekintettel kell értékelni a harmadik országból származó osztalék adójogi bánásmódjára vonatkozó olyan nemzeti szabályozást, amely nem kizárólag olyan helyzetekre vonatkozik, amelyekben az anyavállalat meghatározó befolyást gyakorol az osztalékfizető társaságra. Tehát a valamely tagállamban illetőséggel rendelkező társaság a harmadik országban letelepedett osztalékfizető társaságban fennálló részesedése mértékétől függetlenül hivatkozhat e rendelkezésre az ilyen szabályozás jogszerűségének a megkérdőjelezése céljából (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott A-ügyben hozott ítélet 11. és 27. pontját).
- 100 Mivel a harmadik országokban történő letelepedés szabadsága nem tartozik a Szerződés hatálya alá, fontos elkerülni, hogy az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésének értelmezése a harmadik országokkal fennálló kapcsolatokat illetően lehetővé tegye az olyan gazdasági szereplők számára, akik nem tartoznak a letelepedés szabadsága területi hatálya alá, hogy e szabadságból előnyt kovácsoljanak. Ilyen kockázat nem áll fenn olyan esetben, mint amelyről az alapügyben szó van. Az érintett tagállam szabályozása ugyanis nem rendelkezik az említett tagállam valamely társaságának harmadik ország piacára vagy harmadik ország társaságának az említett tagállam piacára való bejutásának feltételeiről. E szabályozás kizárólag az olyan beruházásokból származó osztalék adójogi bánásmódját érinti, amelyeket az osztalékból részesülő társaság harmadik országban letelepedett társaságban hajtott végre.
- 101 Hozzá kell tenni, hogy az Egyesült Királyság Kormányának és a német, francia, illetve holland kormánynak azon érvelése, miszerint a harmadik országból származó osztalék adójogi bánásmódjára alkalmazandó szabadság nem csak az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás tárgyától, hanem az alapügy különös körülményeitől is függ, az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdésével összeegyeztethetetlen következményekkel jár.
- 102 Ugyanis e rendelkezésből kitűnik, hogy a tőke szabad mozgására vonatkozó EUMSZ 63. cikk rendelkezései alá tartoznak főszabály szerint a letelepedéssel vagy közvetlen befektetésekkel járó tőkemozgások. Ez utóbbi fogalmak valamely vállalkozásban az annak általános ügyvitelében és

irányításában való tényleges részvételre lehetőséget nyújtó részvények birtoklása útján fennálló részesedésekre vonatkoznak (lásd a fent hivatkozott Glaxo Welcome ügyben hozott ítélet 40. pontját és a fent hivatkozott Idryma Typou ügyben hozott ítélet 48. pontját).

- 103 Az ítélezési gyakorlat szerint az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdése értelmében vett, a letelepedéssel, illetve a közvetlen befektetésekkel összefüggő tőkemozgások korlátozása nemcsak azon nemzeti intézkedéseket foglalja magában, amelyek a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó tőkemozgásokra történő alkalmazásuk folytán korlátozzák a letelepedéseket, illetve a befektetéseket, hanem azokat is, amelyek korlátozzák az azokból származó osztalék kifizetését (a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 183. pontja és a fent hivatkozott Holböck-ügyben hozott ítélet 36. pontja).
- 104 A fenti megállapítások fényében a negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az uniós jogot úgy kell értelmezni, hogy a valamely tagállamban illetőséggel rendelkező társaság, amely harmadik országban illetőséggel rendelkező társaságban olyan részesedéssel rendelkezik, amely számára ez utóbbi társaság döntései tekintetében irányító befolyást biztosít, és lehetővé teszi számára a társaság tevékenységének a meghatározását, hivatkozhat az EUMSZ 63. cikkre annak vitatása céljából, hogy e rendelkezéssel összeegyeztethető az ezen tagállamnak az említett harmadik országból származó osztalék adójogi bánásmódjára vonatkozó jogi szabályozása, amely nem kizárólag olyan helyzetekre alkalmazandó, amelyekben az anyavállalat meghatározó befolyást gyakorol az osztalékot fizető társaságra.

Az ötödik kérdésről

- 105 Ötödik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a Bíróságnak a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésre adott válasza akkor is alkalmazandó-e, ha a más tagállamokban letelepedett leányvállalatok – amelyekre semmiféle ACT-fizetés nem ruházható át – nem kötelesek adófizetésre az anyavállalat illetősége szerinti tagállamban.
- 106 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítéletében a kérdést előterjesztő bíróság által előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésre adott válaszában kimondta, hogy az EUMSZ 49. cikkel ellentétes valamely tagállam azon szabályozása, amely lehetővé teszi a belföldi illetőségű társaság számára, hogy átruházza a belföldi illetőségű leányvállalatai részére az ACT azon összegét, amelyet az előbbi társaság nem tudott beszámítani az adott üzleti évben vagy a korábbi, illetve a későbbi üzleti években fizetendő társasági adóba annak érdekében, hogy e leányvállalatok beszámíthassák azt a társaságiadó-kötelezettségükbe, ezzel szemben nem teszi lehetővé a belföldi illetőségű társaság számára, hogy átruházza ezen összeget a külföldi illetőségű leányvállalatai számára abban az esetben, ha az általuk ezen tagállamban elért nyereség ott adóköteles.
- 107 Az alapügy felperesei azzal érvelnek, hogy a Bíróság e válasza akkor is alkalmazandó, ha azon külföldi illetőségű leányvállalatok nyereségét, amelyekre nem lehet az ACT-többletet átruházni, nem az anyavállalat tagállamában, hanem más tagállamban adóztatják. A felperesek szerint a szóban forgó nemzeti szabályozás által kitűzött célokkal ellentétes lenne, ha az ACT-többlet átruházási mechanizmusát az Egyesült Királyságban adókötelezettséggel rendelkező leányvállalatokra korlátoznák. Az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozásnak elő kellett volna írnia azon lehetőséget, hogy az anyavállalat által fizetett ACT-t beszámítsák az osztalékfizető leányvállalat külföldi társasági adójába, és lehetővé kellett volna tennie az ACT-többlet visszatérítését a csoport társaságai többszörös adóztatásának az elkerülése érdekében.

- 108 E tekintetben – amint a Bizottság hangsúlyozza – meg kell különböztetni azon ACT-t, amelyet az érintett tagállamban a Szerződésben előírt szabadságok megsértésével jogellenesen vetettek ki, azon ACT-tól, amely – amint a jelen ítélet 62. és 72. pontjából kitűnik – jogszerűen kivethető a külföldi osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaságra, mivel ezen ACT megfelel azon társaságiadó-többletnek, amelyet a külföldről származó osztalék alapját képező nyereségre alkalmazott, azon névleges adómértéknél alacsonyabb névleges adómérték kompenzálása érdekében kell fizetni, amely a belföldi illetőségű társaság nyereségére alkalmazandó.
- 109 A jelen ügyben a harmadik kérdésre adott válaszból kitűnik, hogy a jogellenesen kivetett ACT-t vissza kell téríteni.
- 110 Ezzel szemben azon olyan ACT-tel kapcsolatban, amely megfelel az érintett tagállam által jogszerűen kivethető társaságiadó-többletnek, emlékeztetni kell arra, hogy az ACT az Egyesült Királyságban a társasági adó előzetes megfizetését jelenti. Az ACT-többlet leányvállalatokra történő átruházásának a joga biztosítja, hogy az Egyesült Királyságban adóköteles cégcsoport – csupán az ACT fennállása miatt – ne fizessen olyan összegű adót, amely meghaladja az Egyesült Királyságban keletkezett teljes adókötelezettséget. Az említett jognak az Egyesült Királyságban adókötelezettséggel nem rendelkező külföldi illetőségű társaságokra való kiterjesztése, ami az ACT-többlet visszatérítéséhez vezetne, ugyanis megfosztaná az Egyesült Királyságot az olyan nyereségből fizetett külföldi osztalék utáni adótöbblet kivetésének jogától, amelyet az Egyesült Királyságban alkalmazott névleges adómértéknél alacsonyabb adómértékkel adóztattak, és így veszélyeztetné az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztását (lásd ebben az értelemben a C-262/09. sz., Meilicke és társai ügyben 2011. június 30-án hozott ítélet [EBHT 2011., I-5669. o.] 33. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).
- 111 Az ötödik kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy a Bíróságnak a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésre adott válasza nem alkalmazandó akkor, ha a más tagállamokban letelepedett leányvállalatok – amelyekre semmiféle ACT-fizetés nem ruházható át – nem kötelesek adófizetésre az anyavállalat illetősége szerinti tagállamban.

A költségekről

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

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

- 1) **Az EUMSZ 49. cikket és az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely a belföldről származó osztalékra a mentesítés módszerét, a külföldről származó osztalékra pedig a beszámítás módszerét alkalmazza, amennyiben megállapítják egyrészt azt, hogy az adójóváírás, amelyre az osztalékban részesülő társaság a beszámítási módszer keretében jogosult, megegyezik a juttatott osztalék alapját képező nyereség után ténylegesen fizetett adó összegével, és másrészt azt, hogy az érintett tagállamban a társaságok nyereségére alkalmazandó tényleges adószint általában alacsonyabb, mint az előírt névleges adómérték.**

- 2) A Bíróságnak a C-446/04. sz. *Test Claimants in the FII Group Litigation* ügyben 2006. december 12-én hozott ítélete alapjául szolgáló ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett második és negyedik kérdésre adott válaszai alkalmazandók akkor is, ha:
- a juttatott osztalék alapját képező nyereség után fizetett külföldi társasági adót nem vagy nem teljesen az említett osztalékot a belföldi illetőségű társaságnak juttató külföldi illetőségű társaság fizette meg, hanem azt ez utóbbi közvetlen vagy közvetett leányvállalata fizette meg, amely valamely tagállamban illetőséggel rendelkező társaság;
 - az társaságiadó-előleget nem azon belföldi illetőségű társaság fizette, amely külföldi társaságtól kapja az osztalékot, hanem azt a csoportos adózás keretében annak belföldi illetőségű anyavállalata fizette meg.
- 3) Az uniós jogot úgy kell értelmezni, hogy a valamely tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalat, amely az olyan csoportos adózás keretében, mint amelyről az alapügyben szó van, az uniós jog szabályainak megsértésével társaságiadó-előleget volt köteles fizetni a nyereség külföldi osztalékból származó része után, igényelheti e jogosulatlanul kivetett adó visszatérítését, amennyiben az meghaladja azon társaságiadó-többletet, amelyet a szóban forgó tagállam jogosult volt kivetni a külföldről származó osztalék alapját képező nyereségre alkalmazott, azon névleges adómértéknél alacsonyabb névleges adómérték kompenzálása céljából, amely a belföldi illetőségű anyavállalat nyereségére alkalmazandó.
- 4) Az uniós jogot úgy kell értelmezni, hogy a valamely tagállamban illetőséggel rendelkező társaság, amely harmadik országban illetőséggel rendelkező társaságban olyan részesedéssel rendelkezik, amely számára ez utóbbi társaság döntései tekintetében irányító befolyást biztosít, és lehetővé teszi számára a társaság tevékenységének a meghatározását, hivatkozhat az EUMSZ 63. cikkre annak vitatása céljából, hogy e rendelkezéssel összeegyeztethető az ezen tagállamnak az említett harmadik országból származó osztalék adójogi bánásmódjára vonatkozó jogi szabályozása, amely nem kizárólag olyan helyzetekre alkalmazandó, amelyekben az anyavállalat meghatározó befolyást gyakorol az osztalékot fizető társaságra.
- 5) A Bíróságnak a fent hivatkozott *Test Claimants in the FII Group Litigation* ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésre adott válasza nem alkalmazandó akkor, ha a más tagállamokban letelepedett leányvállalatok – amelyekre semmiféle társaságiadóelőleg-fizetés nem ruházható át – nem kötelesek adófizetésre az anyavállalat illetősége szerinti tagállamban.

Aláírások