

Downloaded via the EU tax law app / web

C-524/04. sz. ügy

Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation

kontra

Commissioners of Inland Revenue

(a High Court of Justice [England & Wales], Chancery Division [Egyesült Királyság] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Letelepedés szabadsága – Tőke szabad mozgása – Társasági adó – Kölcsön kamatainak valamely másik tagállamban vagy harmadik országban illetéssel rendelkező kapcsolt vállalkozás részére történő fizetése – A fizetett kamat és osztalék minősítése – Az adórendszer koherenciája – Adókikerülés”

L. A. Geelhoed főtanácsnok indítványa, az ismertetés napja: 2006. június 29.

A Bíróság ítélete (nagytanács), 2007. március 13.

Az ítélet összefoglalása

1. *Személyek szabad mozgása – Letelepedés szabadsága – A Szerződés rendelkezései – Hatály*

(EK 43. cikk, EK 49. cikk és EK 56. cikk)

2. *Személyek szabad mozgása – Letelepedés szabadsága*

(EK 43. cikk)

3. *Személyek szabad mozgása – Letelepedés szabadsága – Adójogszabályok*

(EK 43. cikk)

4. *Személyek szabad mozgása – Letelepedés szabadsága – A Szerződés rendelkezései – Hatály*

(EK 43. cikk és EK 48. cikk)

5. *Közösségi jog – Magánszemélyek számára biztosított jogok – Tagállam általi megsértés – A magánszemélynek okozott kár megtérítésére vonatkozó kötelezettség*

(EK 43. cikk)

6. *Közösségi jog – Magánszemélyek számára biztosított jogok – Tagállam általi megsértés – A magánszemélynek okozott kár megtérítésére vonatkozó kötelezettség*

1. Az olyan szabályozás, amely kizárólag cégcsoporton belüli viszonyokra vonatkozik, alapjaiban érinti a letelepedés szabadságát, és így azt az EK 43. cikk szempontjából kell megvizsgálni. 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.

(vö. 33., 34., 101. pont)

2. Nem alapozhatja meg a visszaélés szer? gyakorlat általános vélelmét, és nem igazolhatja a Szerz?désben biztosított valamely alapvet? szabadságot sért? intézkedést pusztán az a körülmény, hogy valamely más tagállamban letelepedett kapcsolt vállalkozás kölcsönt nyújt a belföldi illet?ség? társaság részére. Ezzel szemben valamely, a letelepedés szabadságát korlátozó nemzeti intézkedés a visszaélés szer? gyakorlattal szembeni küzdelem indokaival igazolható, ha az kifejezetten olyan egyértelm?en mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöz? képz?dményekre vonatkozik, amelyek célja az érintett tagállam szabályozása alkalmazásának megkerülése, és különösen a belföldön folytatott tevékenység?l származó nyereség után általában fizetend? adó kijátszása.

(vö. 72–74. pont)

3. Ellentétes az EK 43. cikkel az a szabályozás, amely korlátozza a belföldi illet?ség? társaságot abban, hogy adózási szempontból levonja a valamely másik tagállamban illet?séggel rendelkező, közvetlen vagy közvetett anyavállalata vagy az ezen anyavállalat által irányított, valamely másik tagállamban illet?sséggel rendelkező társaság által nyújtott kölcsönt?ke után fizetett kamatot, anélkül hogy alkalmazná e korlátozást azon belföldi társaságra, amely szintén valamely belföldi illet?ség? társaságtól kapott kölcsönt, kivéve ha egyfel?l e szabályozás olyan objektív és ellen?rizhet? körülmények vizsgálatán alapszik, amely lehetővé teszi a kizárólag adózási célokat szolgáló, egyértelm?en mesterséges képz?dmények azonosítását, ugyanakkor biztosítja az adózó számára, hogy adott esetben túlzott mérték? adminisztrációs kötelezettségek teljesítése nélkül el?adja a szóban forgó ügylet háttérében álló kereskedelmi okokra vonatkozó körülményeket, és másfel?l, ha e képz?dmény fennállása megállapításra került, a fenti szabályozás csak annyiban min?síti e kamatot felosztott nyereségnek, amennyiben az meghaladja azt az összeget, amelyben a teljes függetlenség feltételei között megállapodtak volna.

Ugyanis az ilyen, a belföldi illet?ség? leányvállalatok között az anyavállalatuk székhelye alapján alkalmazott eltér? 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.

(vö. 61., 92. pont és a rendelkez? rész 1. pontja)

4. Valamely tagállam olyan szabályozása, amely korlátozza a belföldi illet?ség? társaságot abban, hogy adózási szempontból levonja a külföldi illet?ség? társaság által nyújtott kölcsönt?ke után fizetett kamatot, nem tartozik az EK 43. cikk alá abban az esetben, ha az olyan helyzetre vonatkozik, amelyben a másik tagállamban vagy a harmadik országban illet?séggel 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 illet?séggel rendelkező közös anyavállalat irányítása alatt áll.

Ugyanis, amikor az e szabályozást elfogadó tagállam ilyen helyzetben felosztott nyereséggé min?síti az adós társaság által fizetett kamatot, ezen intézkedés nem a hitelez? társaság tekintetében, hanem kizárólag azon kapcsolt vállalkozás tekintetében érinti a letelepedés szabadságát, amely bizonyos mérték? 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.

(vö. 99., 102. pont és a rendelkezés rész 2. pontja)

5. 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 Bíróság ítélkezési gyakorlatában rögzített feltételek mellett köteles megtéríteni a magánszemélyeknek okozott károkat – 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 –, anélkül hogy ez kizárná a tagállamnak a nemzeti jog alapján kevésbé szigorú feltételek mellett fennálló felelősségét.

A közösségi jogból ezen, az ítélkezési gyakorlatban rögzített 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.

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 kell-e időben igénybe vették-e a rendelkezésükre álló valamennyi jogorvoslati lehetőséget. Mindazonáltal lehetetlenné vagy rendkívül nehézvé 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 kölcsöntől után úgy fizessenek kamatot, hogy azok ne minősüljenek felosztott nyereségnek, míg a jelen körülmények között a nemzeti jog, adott esetben a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények releváns rendelkezéseivel együtt, elírja e minősítést.

(vö. 115., 123., 126., 128. pont és a rendelkezés rész 3. pontja)

6. Annak megállapítása érdekében, hogy a közösségi jog megsértése kell-e súlyos jogsértésnek minősül-e ahhoz, hogy az maga után vonja a tagállam felelősségét a magánszemélyeknek okozott károkért, a nemzeti bíróságnak figyelembe kell vennie az általa tárgyalt ügyre jellemző összes körülményt. E körülmények között különösen vizsgálandó, 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 közösségi jog megsértése abban az esetben mindenképpen kell-e súlyos, ha az a felrótt kötelezettségzegést 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 nemzeti bíróságnak 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 ítélkezési gyakorlatában kidolgozott elvek alapján.

(vö. 119–121. pont)

## A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2007. március 13. (\*)

„Letelepedés szabadsága – Tőke szabad mozgása – Társasági adó – Kölcsön kamatainak valamely másik tagállamban vagy harmadik országban illetékséggel rendelkező kapcsolt vállalkozás részére történő fizetése – A fizetett kamat és osztalék minősítése – Az adórendszer koherenciája – Adókikerülés”

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 elnevezett

### 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. Kouris

és Juhász E. tanácselnökök, J. N. Cunha Rodrigues, 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 képviselőiben G. Aaronson QC, valamint P. Farmer és D. Cavender barristers,
  - az Egyesült Királyság Kormánya képviselőiben C. Jackson és C. Gibbs, meghatalmazotti minőségben, segítők: D. Anderson QC, valamint D. Ewart és S. Stevens barristers,
  - a német kormány képviselőiben M. Lumma és U. Forsthoff, meghatalmazotti minőségben,
  - a holland kormány képviselőiben D. J. M. de Grave, meghatalmazotti minőségben,
  - az Európai Közösségek Bizottsága képviselőiben 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 illetéssel rendelkező társaságok részére a valamely ugyanazon cégcsoporthoz tartozó, nem e tagállamban illetéssel rendelkező társaság (a továbbiakban: a kapcsolt vállalkozás) által nyújtott kölcsöntőke után az előbbieken 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 a 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 illetéssel 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 illetéssel rendelkező, mind a külföldi illetéssel rendelkező társaságok által nyújtott kölcsönökre. Nem vonható le az adós társaság adóköteles nyereségéből a kamatnak az a része, amely meghaladja a gazdaságilag

ésszer? hozam összegét, hanem azt felosztott nyereségnek (osztaléknak) kell tekinteni. Ennek folytán az adós társaságnak társaságiadó-el?leget (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” min?sül az Egyesült Királyságban illet?séggel rendelke? társaság által az ugyanazon cégcsoportba tartozó külföldi illet?ség? társaság részére fizetett kamat, ha az megfelel a szóban forgó kölcsön gazdaságilag ésszer? hozamának. E szabály a külföldi illet?ség? társaság által azon belföldi illet?ség? leányvállalata részére nyújtott kölcsönökre vonatkozik, amelynek t?kéjében az el?bbi legalább 75%-os részesedéssel rendelkezik, vagy ha valamely külföldi illet?ség? harmadik társaság mindkét társaság legalább 75%-os tulajdonosa.

6 Azonban az ICTA 788. cikkének (3) bekezdése el?írja, hogy a fent említett nemzeti rendelkezések nem alkalmazhatók, ha valamely, a kett?s adóztatás elkerülésér?l 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 els? 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 vizsgálandó 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 követ?en fizetett kamatokra alkalmazandó 808A. cikke értelmében a második csoportba tartozó adóegyezmények esetén figyelembe kell venni valamennyi szóban forgó tényez?t, 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 f? szabályként az 1994. november 28-át követ?en 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” min?sül 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 t?kéjében az el?bbi 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 elnyel 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 elny 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 elzetes döntéshozatalra elterjesztett 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, alultézésre vonatkozó „group litigation” típusú per („Thin Cap Group Litigation”).

17 A kérdést elterjesztő bíróság által az elzetes döntéshozatalra utalás keretében a „próbaper” körébe választott valamennyi ügy az Egyesült Királyságban illetéssel rendelkező olyan társaságra vonatkozik, amelyben valamely külföldi illetéssel 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 illetéssel társaság kölcsönt nyújtott.

18 Egyfelől az Egyesült Királyságban illetéssel 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 Másfelül a „próbaperben” szereplő egyes ügyek az Egyesült Királyságban illetéssel rendelkez?, 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 illetéssel rendelkező társaság (a Caterpillar-csoport Írországban letelepedett hitelező társaság által nyújtott kölcsönre vonatkozó kérelmeinek első típusa esetén), valamely harmadik államban illetéssel rendelkező társaság (a Caterpillar-csoport Svájcban letelepedett hitelező társaság által nyújtott kölcsönre vonatkozó kérelmeinek második típusa esetén), vagy valamely másik tagállamban illetéssel rendelkező másik társaság harmadik országban illetéssel 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 a 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 a 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 a 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 illetéssel rendelkező társaság (az adós társaság) az adózás szempontjából levonja az általa valamely másik tagállamban illetéssel 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 illetéssel?

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 társaságéval azonos anyavállalat közvetlen vagy közvetett irányítása alatt álló más társaság (a hitelező társaság) nyújtja, és mind a közös anyavállalat, mind a hitelező társaság az adós társaság székhelye szerinti államtól eltérő tagállamban rendelkezik illetéssel;

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

c) a hitelező társaság és az adós társaság minden közös közvetlen vagy közvetett anyavállalata valamely harmadik országban rendelkezik illetéssel, és a hitelező társaság más tagállamban rendelkezik illetéssel, 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 illetéssel?

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 adó jogszabályainak 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 el?:

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 illetéssel;

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 kölcsönök nyújtása helyett saját tőke jegyzésére került sor, vagy a kölcsönök két 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 kölcsönfelvétel 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 illetéssel 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 adóösszelet csökkentése érdekében, jóllehet e veszteséget, adókedvezményt, vagy adójóváírást más célra is fel lehetett volna használni vagy más időszakra át lehetett volna vinni;

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

g) a fenti f) pontban említett esetben fizetett társasági adófelleg visszatérítése vagy megtérítése iránti kérelem abban az esetben, ha az adófelleg 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 kölcsönfelvétel saját tőkéként 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 osztalékká átminősített kamatból származó, elszámolt vagy beszámított bevételek után a hitelező társaságnál a székhelye szerinti tagállamban felmerült bármely adó visszatérítése vagy megtérítése iránti kérelem;

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

- a közösségi jog fent említett rendelkezéseinek megszegéséből 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 elny összegének megfizetése iránti kérelmek?

6) Amennyiben az ötödik kérdés bármely részére adott válasz szerint a kérelem jogellenesen megtagadott elny 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 elírt 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 kell-e en súlyos jogsértés-e van-e szó, különösen a tekintetben, hogy a releváns közösségi jogi rendelkezések értelmezésére vonatkozó ítélkezési gyakorlatra figyelemmel kimenthet-e 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 ered?, az ötödik kérdés a)–h) pontjában említett csoportba tartozó veszteségek között? Igen-e 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 vehető-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 elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről**

#### *Az első és a második kérdésről*

23 A kérdést elterjesztő 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 kölcsöntke után fizetett kamatot, míg e belföldi illetőségű társaságra nem vonatkozna e korlátozás abban az esetben, ha a kamatokat az elbbitagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalata által nyújtott kölcsöntke után kellene fizetnie.

24 E kérdést a harmadik kérdéssel együtt kell megvizsgálni, amellyel a kérdést elterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy eltér-e 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 Elzetiesen 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 elterjesztő 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 elbőbi 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 elterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárásban a „próbapaper” körébe választott ügyek az Egyesült Királyságban illetésséggel 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 állampolgáraitra 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. Kiüresítendő 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 „alultézésre” 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 kit?nik, hogy a kapcsolt vállalkozás részére fizetett kamat felosztott nyereséggé történ? min?sítése nem csak azért növeli az adós társaság adóterheit, mert az adóköteles nyereség nem csökkenthet? a fizetett kamat összegével, hanem azért is, mert e kamatnak az adóköteles nyereséggé min?sítésével a társaságnak ezen ügylet id?pontjában társaságiadóel?leg-fizetési kötelezettsége keletkezhet.

40 Márpedig meg kell állapítani, hogy az alult?késítésre vonatkozó nemzeti rendelkezések eltér? bánásmódot vezetnek be a belföldi illet?ség? adós társaságok között aszerint, hogy a hitelez? kapcsolt vállalkozás az Egyesült Királyságban letelepedett társaság?e vagy sem.

41 Ami egyfel?l az 1995?ben hatályban lév? nemzeti szabályozást illeti, kétségtelen, hogy a belföldi illet?ség? társaság által fizetett kamat f? szabályként felosztott nyereségnek min?sült, amennyiben annak összege meghaladta a szóban forgó kölcsön gazdaságilag ésszer? ellenértékét, függetlenül attól, hogy a hitelez? társaság belföldi illet?ség? volt?e vagy sem. Azonban amikor a belföldi illet?ség? társaság a külföldi illet?ség? kapcsolt vállalkozás részére fizetett kamatot, leszámítva a bel? szabályozás alkalmazását kizáró adóegyezmény hatálya alá tartozó eseteket, az ilyen kamatot még akkor is mindig felosztott nyereségnek tekintették, amikor az megfelelt a kölcsön gazdaságilag ésszer? hozamának.

42 Ami másfel?l 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 hitelez? 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 transzferárakra vonatkozó szabályok alá tartozott akkor, ha az olyan ügylethez kapcsolódott, amelynek feltételei eltértek azon feltételekt?l, amelyekben a felek a közös irányítás hiányában is megállapodtak volna, és a megállapodásban rögzített feltételek az Egyesült Királyság adószabályai szempontjából valamilyen lehetséges el?nnyel jártak az egyik érintett társaság számára. E szabályozásból kit?nik, hogy azt vélelmezték, hogy az el?ny nem létezik, ha bizonyos feltételek teljesülnek, így különösen akkor, ha az ügyletben szerepl? 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 els?sorban a külföldi illet?ség? anyavállalatok által nyújtott kölcsönökre állapítottak meg korlátokat.

45 Ebb?l következ?en a külföldi illet?ség? kapcsolt vállalkozás által nyújtott kölcsön után a belföldi illet?ség? társaság által fizetett kamat szempontjából az els? társaság adójogi helyzete 1995?öt megelőz?en is, de 1995 és 2004 között mindenképpen hátrányosabb volt, mint azon belföldi illet?ség? adós társaságé, amelynek részére belföldi illet?ség? kapcsolt vállalkozás nyújtott kölcsönt.

46 Ami ezen eltér? bánásmódnak a Szerz?dés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseivel történ? összeegyeztethet?ségét illeti, a német kormány és az Egyesült Királyság Kormánya el?ször 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 vagyonra vonatkozó modellegyezményének 9. cikkében rögzített „teljes függetlenség”, illetve „független személylyel 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 ügyletnek 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 kiegyenlítsék 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 [az EBHT-ban még nem tették közzé] 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 előnyvel 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 f?tanácsnok az indítványának 55. és 56. pontjában kiemelte, a külföldi illet?ség? társaságok részére fizetett kamatot felosztott nyereséggé átmin?sít? rendelkezések egyoldalú jellegét nem cáfolja sem az, hogy e tagállam nemzetközileg elfogadott elvekb?l merített ezen átmin?sítés alkalmazása során, sem pedig az, hogy a fenti állam az egyes más államokban székhellyel rendelke? adós társaságok esetén olyan rendelkezéseket tartalmazó adóegyezményekkel kívánta kiegészíteni a nemzeti szabályozását, amelyek az ezen átmin?sítésb?l vélhet?en ered? kett?s 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 illet?en, hogy az adóegyezményben foglaltak szerint a kamat átmin?sítéséb?l ered? adóköteles nyereség emelkedése kiegyenlíthet? az adóköteles nyereségnek a hitelez? társaság székhelye szerinti államban történ? megfele? levonásával, tekintve, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróság által el?adottaknak megfele?en az adóegyezményb?l ered? 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., Denavit Internationaal és Denavit 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 illet?ség? társaság által a külföldi illet?ség? kapcsolt vállalkozás részére fizetett kamat az Egyesült Királyságban hatályban lév? szabályozás értelmében adóköteles nyereségnek min?sül, e nemzeti szabályozás és az adóegyezmény irányadó rendelkezéseinek együttes alkalmazása általában lehet?vé 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 kett?s adóztatás megszüntetésér?l szóló egyezmény (HL L 225, 10. o.) alkalmazásával valamely megfele? el?ny minden esetben kiegyenlíti azt az adóhátrányt, amely a cégcsoportot az alult?késítésre vonatkozó nemzeti rendelkezések alkalmazásából ered?en érte.

56 Még annak feltételezése esetén is, hogy a hitelez? társaság székhelye szerinti államban nyújtott adóel?ny semlegesítheti az adós társaság számára a székhelye szerinti állam szabályozásának alkalmazásából ered? adóterhet, az ügy irataiból nem derül ki, hogy az Egyesült Királyságban hatályos szabályozás és az ezen állam által kötött adóegyezmények együttes alkalmazása alapján az adóel?nynek a külföldi illet?ség? kapcsolt vállalkozás részére a székhelye szerinti tagállamban történ? biztosítása minden esetben semlegesíti az adós társaság adóköteles nyereségének az el?bbi társaság részére fizetett kamat átmin?sítése következtében bekövetkez? emelését.

57 Az Egyesült Királyság Kormánya másodsorban el?adja, hogy az alapügyben szóban forgó



szabályozásban alkalmazott eltér? bánásmód nem korlátozza közvetlenül és egyértelm?en 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 történ? gyakorlását.

58 A fenti és a német kormány szerint az Egyesült Királyságban hatályban lév? 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 illet?séggel rendelkező leányvállalatnak a saját t?ke helyett kölcsönt?kével történ? finanszírozásával „nyereségátcsoportosítást” végrehajtani olyan másik állam irányába, ahol a nyereség alacsonyabb kulccsal adózik, elkerülve ily módon a belföldi illet?ség? leányvállalat által elért nyereségnek az Egyesült Királyságban történ? megadóztatását.

59 E tekintetben egyfel?l ki kell emelni, hogy az olyan szabályozás keretében, mint amilyen az alapügyben is felmerült, a belföldi illet?ség? anyavállalatok leányvállalataihoz képest a külföldi illet?ség? anyavállalatok leányvállalataival szemben alkalmazott eltér? bánásmód még akkor is korlátozhatja a letelepedés szabadságát, ha adózási szempontból a több országra kiterjed? cégcsoport helyzete nem hasonlítható össze azon cégcsoport helyzetével, amelynek minden tagja ugyanazon tagállamban rendelkezik illet?séggel.

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 kiterjed? cégcsoportok helyzetére elfogadott szabályok bizonyos esetekben korlátozhatják az érintett társaságok letelepedési szabadságát.

61 Másfel?l ki kell emelni, hogy a belföldi illet?ség? leányvállalatok között az anyavállalatuk székhelye alapján alkalmazott eltér? 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 min?süljön a letelepedés szabadságával, elegend?, hogy az alkalmas legyen a másik tagállamban letelepedett társaságok e szabadságának e tagállamban történ? 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 el?bbi tagállamban történ? megszerzésér?l, alapításáról vagy fenntartásáról.

63 Ebb?l következ?en az alult?késítésre vonatkozó alapügyben felmerült nemzeti rendelkezések keretében a hitelez? kapcsolt vállalkozás székhelye alapján a belföldi illet?ség? adós társaságokkal szemben alkalmazott eltér? 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 el?adja, 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 célkit?zés két oldaláról van szó, miszerint gondoskodni kell a méltányos és koherens adórendszer fenntartásáról.

– A nemzeti adórendszer koherenciája biztosításának szükségességér?

66 El?ször is, ami a nemzeti adórendszer koherenciája biztosításának szükségességét illeti, az Egyesült Királyság Kormánya szerint a nemzeti szabályozás azzal, hogy el?írja a „rejtett” osztalékfizetésnek a megfelel? adózási területen történ? egyszeri adóztatását, a megkötött adóegyezmények révén biztosítja, hogy a hitelez? társaságnak az illet?sége szerinti államban adóköteles nyereségében történ? megfelel? 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 egyenérték? rendelkezés.

67 A német kormány ehhez hozzáf?zi, hogy amikor az adós társaság és a hitelez? társaság ugyanazon tagállamban rendelkezik illet?séggel, a kamatfizetéssel keletkez? adóel?nyt, vagyis a kamatnak az adós társaság adóköteles nyereségéb?l történ? levonását, mindig kiegyenlíti a hitelez? társaságnál jelentkez? valamilyen megfelel? adóhátrány, vagyis a kapott kamat adóztatása. Az, hogy e kiegyenlítés nem biztosított abban az esetben, amikor a hitelez? 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 meg?rzésének szükségessége igazolhatja a Szerz?dés által biztosított alapvet? szabadságok gyakorlásának korlátozását. Az ilyen igazolásra alapított érvek azonban kizárólag akkor helytállóak, ha közvetlen kapcsolat állapítható meg az adott adóel?ny és az ezen el?nynek valamely meghatározott adóteherrel történ? 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 megfelel?en, még ha a hitelez? társaság székhelye szerinti államban nyújtott valamely adóel?ny alkalmas is arra, hogy semlegesítse az adós társaság számára a székhelye szerinti állam szabályozásának alkalmazásából ered? adóterhet, az észrevételekkel él? kormányok nem bizonyították, hogy az Egyesült Királyságban hatályos szabályozás és az ezen tagállam által kötött adóegyezmények együttes alkalmazása alapján az adóel?nynek a külföldi illet?ség? kapcsolt vállalkozás részére a székhelye szerinti tagállamban történ? biztosítása minden esetben semlegesíti az adós társaság adóköteles nyereségének az el?bbi társaság részére fizetett kamat átmin?sítése következtében bekövetkez? 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 visszaélés elleni magatartás elleni küzdelemhez f?z?d? érdekekr?l

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 alult?késítésre vonatkozó nemzeti rendelkezések az adóelkerülés azon meghatározott formájára vonatkoznak, amely az adójogszabályoknak az adós társaság székhelye szerinti államban mesterséges struktúrák alkalmazásával történ? kijátszását jelenti. E kormány szerint az Egyesült Királyságban hatályban lév? 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 min?sítik felosztott nyereségnek, amely meghaladja azt az összeget, amelyet a teljes függetlenség feltételei között megvalósuló ügylet keretében fizettek volna, és el?zetes ellen?rzési 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 egyértelm?en mesterséges képz?dményekre 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 visszaélés elleni gyakorlat általános véelmét, és nem igazolhatja a Szerz?désben biztosított valamely alapvet? szabadságot sért? intézkedést pusztán az a körülmény, hogy valamely más tagállamban letelepedett kapcsolt vállalkozás kölcsönt nyújt a belföldi illet?ség? 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 visszaélés elleni gyakorlattal szembeni küzdelem indokaival, ha e korlátozás kifejezett célja az, hogy megakadályozza a valós gazdasági tartalmat nélkülöz?, olyan egyértelm?en mesterséges képz?dmények létrehozására irányuló magatartásokat, amelyek a belföldön folytatott tevékenységb?l származó nyereség után általában fizetend? 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 megszervezéséb?l 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 el?z? 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 „alultkésítés” gyakorlatára vonatkozik, amelynek értelmében valamely cégcsoport oly módon kívánja csökkenteni az egyik leányvállalata által elért nyereségre kivetett adót, hogy a saját tőke helyett kölcsöntkével 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 illetése szerinti tagállamban alkalmazott adókulcs, az adó tartozás az alacsonyabb adókulcsú államba helyezhető 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 visszaélésszerű 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 illetése 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 visszaélésszerű 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 nélkülöz?, egyértelm?en mesterséges képz?dményt valósít meg, a fizetett kamat felosztott nyereséggé történ? átmin?sítésének 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 kit?nik, hogy az Egyesült Királyságban szóban forgó szabályozás az 1995?ben bekövetkezett módosításig el?írta, hogy a külföldi illet?ség? anyavállalat által nyújtott kölcsön után a belföldi illet?ség? leányvállalat által fizetett kamat teljes egészében felosztott nyereségnek min?sül, anélkül, hogy megvizsgálta volna a kölcsönnek a teljes függetlenséghez hasonló releváns kritériummal való összeegyeztethet?ségét, és anélkül, hogy biztosította volna e lányvállalat számára, hogy el?adja a kölcsön alapjául szolgáló valódi kereskedelmi okokra vonatkozó körülményeket.

85 Az ügy irataiból azonban az is kit?nik, 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 min?sült 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 adóegyezményekb?l ered azon helyzetekre vonatkozóan, amelyre az kiterjed, els? látásra olyan objektív és ellen?rizhet? körülmények vizsgálatát írja el?, amelyek lehet?vé teszik a kizárólag adózási célokat szolgáló, egyértelm?en mesterséges képz?dmények azonosítását, a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata annak meghatározása, hogy amennyiben bebizonyosodik, hogy e rendszer kiterjed az alapügy felpereseire, az – abban az esetben, ha az ügyleteik nem felelnek meg az adóegyezményben az ügyletek teljes függetlenség elvével való megfelelésének megállapítása érdekében rögzített feltételeknek – lehet?vé teszi?e számukra, hogy el?adják az ezen ügyletek alapjául szolgáló kereskedelmi okokra vonatkozó körülményeket anélkül, hogy túlzott mérték? adminisztrációs kötelezettségek terhelnék ?ket.

87 Ugyanez mondható el az 1995?ben és 1998?ban bekövetkezett jogszabály?módosítást követ?en hatályban lév? nemzeti rendelkezésekr?l. Nem vitatott, hogy e rendelkezések értelmében a felosztott nyereség átmin?sítése kizárólag a kamat azon részét érinti, amely meghaladja azt az összeget, amelyet a teljes függetlenség feltételei között fizettek volna. Jóllehet els? látásra a fenti rendelkezések által rögzített kritériumok objektív és ellen?rizhet? körülmények vizsgálatát követelik meg a kizárólag adózási célokat szolgáló, egyértelm?en mesterséges képz?dmények létezésének megállapításához, a kérdést el?terjeszt? 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 el?z? pontban említett feltételek esetén el?adja az ezen ügyletek alapjául szolgáló esetleges kereskedelmi okokra vonatkozó körülményeket.

88 A Bizottság állításával ellentétben, amikor valamely tagállam a belföldi illet?ség? társaság által az ugyanazon cégcsoportba tartozó külföldi illet?ség? társaság részére fizetett kamat egy részét vagy egészét felosztott nyereségnek min?síti, annak megállapítását követ?en, hogy olyan egyértelm?en mesterséges képz?dményr?l van szó, amelyek célja a tagállami szabályozás alkalmazásának megkerülése, e tagállamtól ezen összefüggésben nem követelhet? meg, hogy biztosítsa, hogy az utóbbi társaság illet?sége szerinti állam minden szükséges lépést tegyen annak elkerülése érdekében, hogy az osztaléknak min?sített kamat a cégcsoport szintjén osztalékként mind az els?, mind a második társaság illet?sége szerinti tagállamban adóköteles

legyen.

89 Ugyanis amennyiben ilyen helyzetben az első társaság illetésége szerinti tagállam jogszerűen felosztott nyereségnek tekintheti az ezen társaság által fizetett kamatot, ezen állam f? szabály szerint nem köteles biztosítani, hogy a külföldi illetéség? 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 illetéség? osztalékban részesül? társaság ugyanolyan bánásmódban részesüljön, mint a belföldi illetéség? osztalékban részesül? társaság, ha úgy dönt, hogy – annak érdekében, hogy ne kerüljön sor az osztalékban részesül? társaság letelepedési szabadságának az EK 43. cikk alapján f? szabályként tiltott korlátozására – az adóztatási joghatóságát nem csak a belföldi illetéség? leányvállalattal szemben az ezen államban elért nyereség tekintetében, hanem a külföldi illetéség? osztalékban részesül? 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 International* 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 kett?s 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 illetéség? társaságot abban, hogy adózási szempontból levonja a valamely másik tagállamban illetéséggel rendelkező, közvetlen vagy közvetett anyavállalata vagy az ezen anyavállalat által irányított, valamely másik tagállamban illetéséggel rendelkező társaság által nyújtott kölcsönt?ke után fizetett kamatot, anélkül, hogy alkalmazná e korlátozást azon belföldi társaságra, amely szintén valamely belföldi illetéség? társaságtól kapott kölcsönt, kivéve, ha egyfel?l e szabályozás olyan objektív és ellen?rizhet? körülmények vizsgálatát írja el?, amely lehetővé teszi a kizárólag adózási célokat szolgáló, egyértelm?en mesterséges képz?dmények azonosítását, ugyanakkor biztosítja az adózó számára, hogy adott esetben túlzott mérték? adminisztrációs kötelezettségek teljesítése nélkül el?adja a szóban forgó ügylet háttérében álló kereskedelmi okokra vonatkozó körülményeket, és másfel?l, ha e képz?dmény fennállása megállapításra került, a fenti szabályozás csak annyiban min?síti e kamatot felosztott nyereségnek, amennyiben az meghaladja azt az összeget, amelyben a teljes függetlenség feltételei között megállapodtak volna.

#### *A második kérdésr?l*

93 A kérdést el?terjeszt? bíróság a második kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy az első kérdésre eltér? választ kell?e adni, ha a kölcsönt?két nem valamely másik tagállamban illetéséggel rendelkező anyavállalat nyújtja a belföldi illetéség? társaság részére, hanem:

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

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

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 illetéssel leányvállalat által az anyavállalat részére fizetett kamat felosztott nyereségnek történő minősítése során eltérő bánásmódban részesíti a belföldi illetéssel 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 felfelül szabályként tiltott letelepedés szabadságát abban az esetben, ha a belföldi illetéssel 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 illetéssel adós társaság részére valamely másik nem belföldi illetéssel társaság nyújt kölcsönt, amelyet függetlenül illetésétől, valamely másik tagállamban illetéssel rendelkező olyan társaság irányít, amely közvetlenül vagy közvetve ilyen részesedéssel rendelkezik az adós társaság felülében.

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

97 Ami az 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 képviselő 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 illetéssel rendelkező társaság nyújt kölcsönt a belföldi illetéssel társaság részére, amely nem rendelkezik irányítást biztosító részesedéssel az adós társaságban, és mindkét társaság valamely harmadik országban illetéssel rendelkező közös anyavállalat közvetlen vagy közvetett irányítása alatt áll.

99 Ugyanis, amikor az e szabályozást elfogadó tagállam ilyen helyzetben felosztott nyereséggel

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 illetéssel, sem az olyan helyzetre történő alkalmazása, amelyben a másik tagállamban illetéssel 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 illetéssel.

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 szabadságát. 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 illetéssel 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 illetéssel rendelkező közös anyavállalat irányítása alatt áll.

#### *A negyedik kérdésről*

103 A kérdést elterjesztő 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, mindenképpen 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 elterjesztő bíróság az ötödiktől a tizedikig terjedő kérdéseivel, amelyeket célszerű együttesen megvizsgálni, lényegében azt kívánja megtudni, hogy abban az esetben, ha az első 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 elnyújtott megtérítés, 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 elterjesztő 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 elterjesztő 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 elterjesztő bírósághoz benyújtott keresetek jogi minősítése. A jelen ügyben a kérdést elterjesztő 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 kedvezőtlenebbek, mint azok, amelyek a hasonló nemzeti keresetekre vonatkoznak (egyenértékesség elve), és másfelől nem tehetik gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehezzé 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 nem csak 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 t?kén alapuló finanszírozás helyett kölcsönt?kén alapuló finanszírozást alkalmazzon, sem az ezen cégcsoportba tartozó társaságok részér?l azon célból felmerült kiadásokat, hogy megfeleljenek a szóban forgó nemzeti szabályozásának.

114 Ilyen körülmények között a nemzeti bíróság feladata annak meghatározása, hogy az el?z? pontban említett költségek az érintett társaságok tekintetében a közösségi jognak a tagállamnak felróható megsértése következtében keletkezett pénzügyi veszteségnek min?sülnek?e.

115 Anélkül, hogy a Bíróság egyébként kizárta volna a tagállamnak a nemzeti jog alapján kevésbé szigorú feltételek mellett fennálló felel?sségét, 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 kell?en súlyos, és közvetlen okozati összefüggés áll fenn a tagállamot terhel? 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 F? 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 felel?ssége (a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 210. pontja és az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

117 Az els? feltétel az alapügyben az EK 43. cikket illet?en 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 illet?en emlékeztetni kell arra, hogy a közösségi jog megsértése akkor kell?en súlyos, ha a tagállam a jogalkotói hatalma gyakorlása során nyilvánvalóan és jelent?s mértékben megsértette az e jogkörének gyakorlására meghatározott korlátokat. Másfel?l, a közösségi jog egyszer? megsértése is elegend? lehet a kell?en súlyos jogsértés megtörténtének megállapításához, ha a jogsértés elkövetésének idején e tagállam csupán jelent?sen 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 ítélezési gyakorlat).

119 Annak megállapítása érdekében, hogy a közösségi jog megsértése kell?en súlyos jogsértésnek min?sül?e, a nemzeti bíróságnak figyelembe kell vennie az általa tárgyalt ügyre jellemz? összes körülményt. E körülmények között különösen vizsgálandó, hogy a megsértett szabály milyen mértékben egyértelm?, illetve pontos; az elkövetett mulasztás, illetve az okozott kár szándékos?e vagy gondatlan; az esetleges jogban való tévedés kimenthet??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 ítélezési gyakorlat).

120 A közösségi jog megsértése abban az esetben mindenképpen kell?en súlyos, ha az a felrótt kötelezettségszegést megállapító vagy az el?zetes döntéshozatal keretében hozott olyan ítélet

kihirdetése vagy a Bíróságnak e területre vonatkozó olyan következetes ítélkezési gyakorlata ellenére sem sz?nt meg, amelyb?l következik a szóban forgó magatartás jogsért? 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 el?terjeszt? bíróság a jelen ügyben megítélje, hogy kell?en súlyos?e az EK 43. cikkének az érintett tagállam általi megsértése, figyelembe kell vennie azt, hogy az olyan területen, mint a közvetlen adózás, a Szerz?dés által biztosított mozgásszabadságokból ered? következmények csak fokozatosan tárultak fel, különösen a Bíróság által a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben 1986. január 28?án hozott ítéletet követ?en kidolgozott elvek alapján. A Bíróság a fent hivatkozott Lankhorst?Hohorst ügyben hozott ítélet meghozataláig nem vizsgálta az ítélkezési gyakorlatában az el?zetes döntéshozatalra utalásban felvetett kérdést.

122 Ami a tagállamot terhel? kötelezettség megsértése és a jogsérelmet szenvedett személyeket ért kár közötti okozati összefüggés követelményére vonatkozó harmadik feltételt illeti, a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata annak megítélése, hogy az állítólagos kár kell?képpen közvetlenül ered?e a közösségi jog megsértéséb?l 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 ered? kártérítéshez való jog sérelme nélkül az adott államnak a nemzeti jog felel?sségi szabályai keretei között kell az okozott kár következményeit orvosolnia azzal, hogy a károk megtérítésére vonatkozó, a nemzeti jogszabályok által meghatározott feltételek nem lehetnek kedvez?tlenebbek, mint azok, amelyek a hasonló jelleg?, nemzeti jogon alapuló igényekre vonatkoznak, valamint nem lehetnek olyanok, hogy gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé 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 megtérítend? kár összegének meghatározása keretében vizsgálhatja, hogy a jogsérelmet szenvedett személyek a t?lük elvárható gondossággal jártak?e el a veszteség elkerülése vagy mértékének enyhítése érdekében, és különösen, hogy kell? id?ben igénybe vették?e a rendelkezésükre álló valamennyi jogorvoslati lehet?séget (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 illet?ség? anyavállalatok belföldi leányvállalatait a cégcsoport-adóztatás rendszeréb?l kizáró adószabályozást illet?en 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, amelyb?l a nemzeti jog kizárta ?ket, azért, hogy azután az e célra szolgáló jogorvoslati eszközök segítségével megtámadják az adóhatóság elutasító határozatát, hivatkozva a közösségi jog közvetlen hatályára és els?bbségére.

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 illet?ség? kapcsolt vállalkozás által nyújtott kölcsönt?ke után úgy fizessenek kamatot, hogy azok ne min?süljenek felosztott nyereségnek, míg a jelen körülmények között a

nemzeti jog, adott esetben az adóegyezmények releváns rendelkezéseivel együtt, el?írja e min?sítést.

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 el?terjeszt? bíróság feladata annak megállapítása, hogy e szabályozás alkalmazása minden esetben az alapügy felperesei által az Egyesült Királyság adóhatósága el?tt el?adott kérelmek elutasításához vezetett volna.

128 Az ötödikt?l a tizedikig terjed? kérdésekre tehát a következ? válaszokat kell adni:

– Közösségi szabályozás hiányában az egyes tagállamok bels? 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 el?tt indított keresetek min?sítését. 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 el?terjeszt? bíróság a megtérítendő kár összegének meghatározása keretében vizsgálhatja, hogy a jogsérelmet szenvedett személyek a t?lük elvárható gondossággal jártak?e el a veszteség elkerülése vagy mértékének enyhítése érdekében, és különösen, hogy kell? id?ben 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 el?terjeszt? bíróság megállapíthatja, hogy e szabályozásnak adott esetben az adóegyezmények releváns rendelkezéseivel együtt történ? alkalmazása minden esetben az alapügy felperesei által az Egyesült Királyság adóhatósága el?tt el?adott kérelmek elutasításához vezetett volna?e.

### **A jelen ítélet id?beli hatályának korlátozása iránti kérelemr?l**

129 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 el?tt benyújtott keresetek tekintetében is korlátozza az ítélet id?beli hatályát. E kormány 300 millió euróra becsüli a közösségi jog számára hátrányos értelmezéséb?l ered? 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 alapügyb?l ered? pénzügyi következményekb?l ered?e, vagy az magában foglalja a jelen ítélet nyomán más ügyekb?l ered? pénzügyi következményeket is.

131 Ráadásul e kormány az összeg kiszámítása során azon feltételezésb?l indul ki, hogy a Bíróság által adott válaszok teljes mértékben az alapügy felperesei által képviselt álláspontot

fogadják el, aminek vizsgálata azonban a kérdést elterjeszt? bíróság feladata.

132 Ilyen körülmények között a Bíróság nem rendelkezik elegend? információval ahhoz, hogy megvizsgálja az Egyesült Királyság Kormányának kérelmét.

133 Következésképpen a jelen ítélet id?beli hatálya nem korlátozható.

### **A költségekr?**

134 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést elterjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (nagytanács) a következ?képpen határozott:

1) **Ellentétes az EK 43. cikkel az a szabályozás, amely korlátozza a belföldi illet?ség? társaságot abban, hogy adózási szempontból levonja a valamely másik tagállamban illet?séggel rendelke?, közvetlen vagy közvetett anyavállalata vagy az ezen anyavállalat által irányított, valamely másik tagállamban illet?sséggel rendelke? társaság által nyújtott kölcsönt?ke után fizetett kamatot, anélkül, hogy alkalmazná e korlátozást azon belföldi társaságra, amely szintén valamely belföldi illet?ség? társaságtól kapott kölcsönt, kivéve, ha egyfel?l e szabályozás olyan objektív és ellen?rizhet? körülmények vizsgálatát írja el?, amely lehetővé teszi a kizárólag adózási célokat szolgáló, egyértelm?en mesterséges képz?dmények azonosítását, ugyanakkor biztosítja az adózó számára, hogy adott esetben túlzott mérték? adminisztrációs kötelezettségek teljesítése nélkül el?adja a szóban forgó ügylet háttérében álló kereskedelmi okokra vonatkozó körülményeket, és másfel?l, ha e képz?dmény fennállása megállapításra került, a fenti szabályozás csak annyiban min?síti 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 els? 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 illet?séggel rendelke? 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 illet?séggel rendelke? közös anyavállalat irányítása alatt áll.**

3) **Közösségi szabályozás hiányában az egyes tagállamok bels? jogrendjének a feladata, hogy kijelölje a hatáskörrel rendelke? 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 el?tt indított keresetek min?sítését. 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 illet?en, 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 felel?sségét.**

**Amennyiben bebizonyosodik, hogy valamely tagállam szabályozása megvalósítja a letelepedés szabadságának az EK 43. cikk által tiltott korlátozását, a nemzeti bíróság a megtérítend? kár összegének meghatározása keretében vizsgálhatja, hogy a jogsérelmet**

**szenvedett személyek a t?lük elvárható gondossággal jártak?e el a veszteség elkerülése vagy mértékének enyhítése érdekében, és különösen, hogy kell? id?ben igénybe vették?e a rendelkezésükre álló valamennyi jogorvoslati lehet?séget. Azonban annak érdekében, hogy ne váljon lehetetlenné vagy rendkívül nehézé az EK 43. cikk által a magánszemélyek részére biztosított jogok gyakorlása, a kérdést el?terjeszt? bíróság megállapíthatja, hogy e szabályozásnak adott esetben az adóegyezmények releváns rendelkezéseivel együtt történ? alkalmazása minden esetben az alapügy felperesei által az Egyesült Királyság adóhatósága el?tt el?adott kérelmek elutasításához vezetett volna?e.**

Aláírások

\*Az eljárás nyelve: angol.