

C-374/04. sz. ügy

Test Claimants in Class IV of the ACT 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 – A tőke szabad mozgása – Társasági adó – Osztalékfizetés – Adójóváírás – A belföldi, illetve a külföldi illetőségű részvényesekkel szembeni eltérő bánásmód – A kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezmények”

L. A. Geelhoed főtanácsnok indítványa, az ismertetés napja: 2006. február 23. .

A Bíróság ítélete (nagytanács), 2006. december 12. .

Az ítélet összefoglalása

1. *Személyek szabad mozgása – Letelepedés szabadsága – Tőke szabad mozgása – Adójogszabályok*

2. *Személyek szabad mozgása – Letelepedés szabadsága – Tőke szabad mozgása – Adójogszabályok*

(EK 43. és EK 56. cikk)

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

(EK 43. és EK 56. cikk)

1. Az EK 43. és az EK 56. cikket úgy kell értelmezni, hogy amennyiben valamely tagállam a gazdasági értelemben vett sorozatos vagy kettős adóztatás elkerülésére vagy enyhítésére szolgáló rendszert hoz létre a belföldi illetőségű társaságok által a belföldi illetőségű személyek részére fizetett osztalékok tekintetében, a külföldi illetőségű társaságok által a belföldi illetőségű személyek részére fizetett osztalékot azzal azonos bánásmódban kell részesítenie.

Ugyanis az adott tagállamban illetőséggel rendelkező, ugyanezen tagállamban letelepedett társaság által fizetett osztalékban részesülő részvényesek helyzete hasonló a hivatkozott tagállamban illetőséggel rendelkező, de valamely más tagállamban letelepedett társaság által fizetett osztalékban részesülő részvényesek helyzetéhez annyiban, hogy mind a belföldről, mind a külföldről származó osztalék egyrészt a jogi személy részvényesek esetében sorozatos adóztatás, másrészt a természetes személy részvényesek esetében gazdasági értelemben vett kettős adóztatás tárgya lehet. Mindazonáltal, amennyiben az osztalékot fizető társaság és az abban részesülő részvényes nem ugyanazon tagállamban rendelkeznek illetőséggel, az osztalékot fizető társaság illetősége szerinti, vagyis a nyereség forrása szerinti tagállam nincs ugyanolyan helyzetben, mint az osztalékban részesülő részvényes illetősége szerinti tagállam. Azon tagállam helyzete, amelyben mind az osztalékot fizető társaság, mind a végső részvényesek illetőséggel

rendelkeznek, nem hasonlítható össze azon tagállammal, amelyben a belföldi illetőségű társaság külföldi illetőségű társaságnak fizet osztalékot, amely utóbbi azt a saját végső részvényeseinek fizeti ki; ebben a tekintetben az utóbbi állam főszabály szerint pusztán a felosztott nyereség forrása szerinti állam minőségében jár el. Ezzel szemben a részvényes illetősége szerinti állam minőségében jár el ugyanez a tagállam, amikor a felosztott nyereséget elérő társaság által az osztalékfizetés tekintetében fizetett társaságiadó¹ leg hányadának megfelelő adójóváírást biztosít a részvényeseknek, amikor valamely belföldi illetőségű társaság osztalékot fizet a belföldi illetőségű végső részvényeseinek.

(vö. 55–56., 58., 64–65. pont)

2. Nem ellentétes az EK 43. és az EK 56. cikkel, ha valamely tagállam az ezen államban illetőséggel rendelkező társaság által fizetett osztalék tekintetében az osztalékban részesülő, szintén ezen államban illetőséggel rendelkező társaságok számára az osztalékfizető társaság által a felosztott nyereség után megfizetett adó hányadának megfelelő adójóváírást tesz lehetővé, míg azt nem teszi lehetővé az ilyen osztalékban részesülő, más tagállamban illetőséggel rendelkező társaságok számára, amelyek az előbbi államban nem adókötelesek ezen osztalék tekintetében.

(vö. 74. pont és a rendelkezés rész 1. pontja)

3. Az EK 43. és az EK 56. cikkel nem ellentétes, ha a valamely tagállam által más tagállammal kötött kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményben előírt, és az előbbi államban illetőséggel rendelkező társaság által fizetett osztalékban részesülő, az utóbbi államban illetőséggel rendelkező társaság részére biztosított adójóváírási jog nem terjed ki valamely olyan harmadik tagállamban illetőséggel rendelkező társaságra, amellyel az első állam ilyen jogról nem rendelkező kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményt kötött.

Az a tény, hogy ezek az előbbi egyezményből eredő, a viszonyosságon alapuló jogok csak a két szerződő tagállamban illetőséggel rendelkező személyeket illetik meg, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezmények sajátossága.

(vö. 91., 94. pont és a rendelkezés rész 2. pontja)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2006. december 12. (*)

„Letelepedés szabadsága – A tőke szabad mozgása – Társasági adó – Osztalékfizetés – Adójóváírási – A belföldi, illetve a külföldi illetőségű részvényesekkel szembeni eltérő bánásmód – A kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezmények”

A C-374/04. 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. augusztus 30-án érkezett, 2004. augusztus 25-i határozatával terjesztett elő az előtte

a Test Claimants in Class IV of the ACT 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 és J. Malenovský
tanácselnökök, R. Schintgen, N. Colneric, S. von Bahr, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts
(előadó), M. Ilešič, J. Klučka és U. Lohmus bírák,

előtanácsnok: L. A. Geelhoed,

hivatalvezető: L. Hewlett előtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2005. november 22-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation képviselőjében G. Aaronson, D. Milne QC, valamint P. Farmer és D. Cavender barristers,
 - az Egyesült Királyság Kormánya képviselőjében E. O'Neill és C. Gibbs, meghatalmazotti minőségben, segítők: G. Barling QC, valamint D. Ewart és J. Stratford barristers,
 - a német kormány képviselőjében W.-D. Plessing és U. Forsthoff, meghatalmazotti minőségben,
 - a francia kormány képviselőjében J. Ch. Gracia, meghatalmazotti minőségben,
 - Írország képviselőjében D. J. O'Hagan, meghatalmazotti minőségben, segítői: A. M. Collins SC és G. Clohessy BL,
 - az olasz kormány képviselőjében I. M. Braguglia, meghatalmazotti minőségben, segítője: P. Gentili avvocato dello Stato,
 - a holland kormány képviselőjében H. G. Sevenster és M. De Grave, meghatalmazotti minőségben,
 - a finn kormány képviselőjében A. Guimaraes-Purokoski, meghatalmazotti minőségben,
 - az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,
- a előtanácsnok indítványának a 2006. február 23-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,
meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EK 43., EK 56., EK 57. és EK 58. cikk értelmezésére irányul.

2 Az elztes döntéshozatal iránti kérelmet a bizonyos társaságcsoporthok és a Commissioners of Inland Revenue (az Egyesült Királyság adóhivatala) között annak tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették el, hogy az utóbbi megtagadta a belföldi illetőség? társaságok által külföldi illetőség? társaságoknak fizetett osztalékkal kapcsolatos adójóváírást.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv (HL L 225., 6. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.) 4. cikkének (1) bekezdése kimondja:

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

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

A nemzeti szabályozás

4 Az Egyesült Királyságban hatályos adóügyi szabályozás alapján az adott üzleti év során a tagállamban illetőséggel rendelkező társaság által elért nyereség ebben a tagállamban társaságiadó-köteles.

5 1973 óta Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága a „részleges adójóváírásként” ismert adóztatást alkalmazza, amely szerint a gazdasági értelemben vett kettős adóztatás elkerülése érdekében, amennyiben valamely belföldi illetőség? társaság nyereséget oszt ki, az a társaság által fizetett társasági adó egy részét a részvényeseknél beszámítják. 1999. április 6-ig ez a rendszer egyrészt a nyereséget osztó társaság általi társaságiadó-előleg fizetésén, másrészt az osztalékban részesülő részvényeseknek adott adójóváíráson alapult.

Társaságiadó-előleg

6 A jövedelemadóról és társasági adóról szóló 1988. évi törvény (Income and Corporation Taxes Act 1988, a továbbiakban: az ICTA) 14. cikkének az alapeljárás tényállása idejében irányadó szövege szerint az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság, amely a részvényeseinek osztalékot fizet, társaságiadó-előleg („*advance corporation tax*”, a továbbiakban: ACT) fizetésére köteles, amelyet a felosztott nyereség összege vagy értéke alapján kell kiszámítani.

7 A társaság jogosult bizonyos korlátok között az adott üzleti év során nyereség felosztása címén befizetett ACT-ot az ugyanezen üzleti évben keletkezett társaságiadó-kötelezettségébe („*mainstream corporation tax*”) beszámítani. Amennyiben az adott társaság társasági adó címén keletkezett adókötelezettsége nem elegendő az ACT teljes összegének beszámítására, a többlet ACT-ot át lehet vinni az azt megelőző vagy azt követő üzleti évre, vagy át lehet adni ezen társaság leányvállalatainak, amelyek ezt az összeget beszámíthatják az általuk fizetendő társasági adóba. A többlet ACT-ot csak az Egyesült Királyságban illetésséggel rendelkező leányvállalatoknak lehet átadni.

8 Az Egyesült Királyságban illetésséggel rendelkező vállalkozáscsoport választhatja továbbá a csoportos adóztatást is, ami lehetővé teszi a csoporthoz tartozó társaságok számára az ACT megfizetésének elhalasztását addig, amíg a csoport anyavállalata osztalékot nem fizet. Ez a rendszer, ami a C/397/98. és C/410/98. sz., Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben 2001. október 8-án hozott ítélet (EBHT 2001., I/1727. o.) tárgyát képezte, a jelen ügyben nem releváns.

Az adóilletésséggel rendelkező részvényeseknek adott adójóváírás

9 Az ICTA 208. cikke szerint amennyiben az Egyesült Királyságban illetésséggel rendelkező társaság a szintén az Egyesült Királyságban illetésséggel rendelkező társaság részére fizet osztalékot, nem köteles ezen osztalék címén társasági adó fizetésére.

10 Továbbá az ICTA 231. cikkének (1) bekezdése alapján minden ACT-köteles adóilletésséggel rendelkező társaság által valamely más adóilletésséggel rendelkező társaság számára fizetett osztalék az utóbbi társaság javára adójóváírást tesz lehetővé az előbbi társaság által fizetett ACT összegének bizonyos hányada erejéig. Az ICTA 238. cikkének (1) bekezdése szerint a kedvezményezett társaságnál a kapott osztalék és az adójóváírás együttesen „adómentes befektetési jövedelemnek” („*franked investment income*” vagy „*FII*”) minősül.

11 Valamely az Egyesült Királyságban illetésséggel rendelkező társaság, amely egy másik illetésséggel rendelkező társaságtól az adójóváírásra jogot adó osztalékban részesült, átveheti az utóbbi társaság által fizetett ACT összegét és azt levonhatja az általa a saját részvényeseinek fizetett osztalék után fizetendő ACT összegéből, vagyis csak a különbözet tekintetében kell ACT-t fizetnie.

12 Az ICTA F. mellékletének megfelelően az Egyesült Királyságban illetésséggel rendelkező természetes személy jövedelemadó fizetésére köteles az e tagállamban illetésséggel rendelkező társaság által fizetett osztalék tekintetében. E személy ugyanakkor a fenti társaság által fizetett ACT vonatkozó hányadának megfelelő adójóváírásra jogosult. Ezt az adójóváírást le lehet vonni az e személy által az osztalék kapcsán elért bevétele címén fizetendő adó összegéből, vagy készpénzben ki lehet fizetni, amennyiben az adójóváírás meghaladja a hivatkozott személy által fizetendő adó összegét.

13 A fenti rendelkezések következtében a belföldi illetésségű társaságok által felosztott nyereség a társaságnál adóköteles, továbbá a végső részvényesnél csak akkor adóköteles, ha ez utóbbi jövedelemadója meghaladja az adójóváírást, amelyre jogosult.

A külföldi illetésségű részvényesek helyzete

14 Az Egyesült Királyságban külföldi illetésségű társaság elvben csak az e tagállamban keletkezett jövedelme tekintetében adóköteles, beleértve a hivatkozott tagállamban illetésséggel rendelkező társaság által fizetett osztalékot. Ugyanakkor az ICTA 233. cikkének (1) bekezdése

értelmében, amennyiben valamely külföldi illetőségű társaság nem részesül adójóváírásban az Egyesült Királyságban, nem adóköteles e tagállamban a hivatkozott osztalék tekintetében.

15 Ezzel szemben, amennyiben valamely, az Egyesült Királyság által kötött kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény (a továbbiakban: KAE) értelmében valamely külföldi illetőségű társaság a fenti tagállamban teljes körű vagy részleges jóváírára jogosult, ugyanezen államban társaságiadó-köteles a belföldi illetőségű társaság által fizetett osztalék tekintetében.

16 Ugyanígy az Egyesült Királyságban illetőséggel nem rendelkező természetes személy elvben e tagállamban jövedelemadó-köteles az e tagállamból származó osztalék tekintetében, de amennyiben ez a személy nem jogosult ugyanezen államban adójóváírásra a nemzeti szabályozás vagy a vonatkozó KAE értelmében, a hivatkozott államban nem jövedelemadó-köteles az osztalék tekintetében.

17 Habár az Egyesült Királyság a más tagállamokkal vagy harmadik országokkal kötött KAE-kben általában fenntartja a jogot arra, hogy az ott illetőséggel rendelkező személyek által illetőséggel nem rendelkező személyek részére fizetett osztalékot megadóztassa, ezek a KAE-k gyakran tartalmaznak korlátozást az Egyesült Királyság által alkalmazott adómérték vonatkozásában. Ez a maximális adómérték a körülményektől és különösen attól függően változhat, hogy a KAE enged-e teljes körű vagy részleges jóváírást a részvényes részére.

18 Bizonyos, az Egyesült Királyság által kötött KAE-k nem tesznek lehetővé adójóváírást a másik szerződő államban belföldi illetőségű társaságok számára, amennyiben azok az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságtól kapnak osztalékot. Ez a helyzet különösen a Japánnal, illetve a Németországi Szövetségi Köztársasággal kötött KAE esetében.

19 Más KAE-k bizonyos feltételek mellett tesznek lehetővé adójóváírást. Így a Holland Királysággal kötött KAE-ben szabályozott jóváírás teljes körűen jár az utóbbi tagállamban illetőséggel rendelkező részvényeseknek, amelyek a szavazatok kevesebb mint 10%-ával rendelkeznek az osztalékot fizető társaságban, míg részleges jóváírára jogosultak azon részvényesek, amelyek a szavazatok legalább 10%-ával rendelkeznek.

20 A Holland Királysággal kötött KAE másrészt „elnykorlátozó” kikötést tartalmaz, amely szerint a fenti KAE-ben szabályozott adójóváírás nem jár, ha az illetőséggel nem rendelkező részvényes tulajdonosa olyan államban létrehozott társaság, amellyel az Egyesült Királyság olyan KAE-t kötött, amely nem tesz lehetővé adójóváírást az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság által fizetett osztalékban részesülő társaságok részére.

21 Meg kell jegyezni, hogy az Egyesült Királyságban hatályos szabályozás e rendelkezéseit jelentősen módosította a Finance Act 1998 (az 1998-as pénzügyi törvény), amely az 1999. április 6. után fizetett osztalékok esetében alkalmazandó. A fentiekben részletezett jogi háttér az utóbbi dátumot megelőzően hatályos szabályozás.

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

22 Az alapeljárás az ACT címen indított „group litigation” típusú eljárás, amely a Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Egyesült Királyság) előtt a fent hivatkozott Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben hozott ítéletet követően a Commissioners of Inland Revenue ellen indított megtérítés iránti, illetve kártérítési kereseteken alapul.

23 A Bíróság a fent hivatkozott, ugyanezen nemzeti bíróság által elterjesztett kérdésekről hozott ítéletében az első kérdésre válaszul kimondta, hogy az EK 43. cikkel ellentétes valamely tagállam olyan adójogi szabályozása, mint amilyen az alapügyekben szereplő adójogi

szabályozás, amely az adott tagállamban illetésséggel rendelkező társaságok számára lehetvé teszi olyan adózási forma választását, amelynek következtében az anyavállalatuknak történő osztalékfizetéskor nem kell társaságiadó-előleget fizetniük, amennyiben anyavállalatuk szintén ebben a tagállamban rendelkezik illetésséggel, ám nem teszi ezt lehetővé abban az esetben, ha az anyavállalat székhelye egy másik tagállamban van.

24 Ugyanezen ügyben a második kérdésre adott válaszában a Bíróság kimondta, hogy amennyiben a valamely tagállamban illetésséggel rendelkező leányvállalat a más tagállamban illetésséggel rendelkező anyavállalatának történő osztalékfizetésekor társaságiadó-előleget köteles fizetni, miközben hasonló körülmények között az előbbi tagállamban illetésséggel rendelkező anyavállalatok leányvállalatai olyan adózási formát választhatnak, amelynek következtében mentesülnek e kötelezettség alól, az EK 43. cikk megköveteli, hogy a belföldi illetésséggel rendelkező leányvállalatok és a külföldi illetésséggel rendelkező anyavállalataik hatékony jogorvoslati lehetőséggel rendelkezzenek azon pénzügyi veszteség vagy kár megtérítésére, amelyet a leányvállalatok időbeli adóbefizetése miatt – az érintett tagállam hatóságainak előnyoszerzése mellett – elszenvedtek.

25 Az alapügyben a kérdést előterjesztő bíróság előtt az ACT tárgyában folyamatban lévő eljárásban négy különböző csoport szerepel, amelyek tekintetében a közös kérdéseket megállapították. Amikor a kérdést előterjesztő bíróság meghozta a végzését, a hivatkozott eljárás IV. csoportja 28 vállalkozáscsoport által benyújtott keresetet tartalmazott, amelyeknek legalább egy külföldi illetésséggel rendelkező társaság is tagja volt, és amely vitatja a Commissioners of Inland Revenue döntését, amellyel az megtagadta ezen külföldi illetésséggel rendelkező társaság számára a belföldi illetésséggel rendelkező társaság által fizetett osztalék utáni adójóváírást.

26 A kérdést előterjesztő bíróság által a jelen előzetes döntéshozatali eljárás céljából „próbaperként” kiválasztott négy ügy mind belföldi, mind külföldi illetésséggel rendelkező társaságok által benyújtott keresetekre vonatkozik, amely társaságok ugyanazon vállalatcsoportokhoz tartoznak, mint a belföldi társaságok, és amelyek az utóbbiak által fizetett osztalékban részesültek (a továbbiakban: az alapeljárás felperesei). Az ügyek 1974 és 1998 között Olaszországban (a Pirelli-csoport ügy), Franciaországban (az Essilor-csoport ügy) és Hollandiában (a BMW- és a Sony-csoport ügyek) belföldi illetésséggel rendelkező társaságoknak fizetett osztalékokra vonatkoznak.

27 Míg a Pirelli-csoport ügyében a külföldi illetésséggel rendelkező társaság 10%-ot el nem érő kisebbségi részesedéssel rendelkezik a belföldi illetésséggel rendelkező társaságban, a többi ügy olyan külföldi illetésséggel rendelkező anyavállalatokra vonatkozik, amelyek a belföldi illetésséggel rendelkező leányvállalatuk 100%-os tulajdonosai. A két Hollandiában illetésséggel rendelkező anyavállalat közül az első egy Németországban illetésséggel rendelkező társaság egyszemélyes tulajdonában van, míg a második társaság tulajdonosa egy Japánban illetésséggel rendelkező társaság.

28 A kérdést előterjesztő bíróság előadja, hogy ezek a keresetek olyan kérdésekre vonatkoznak, amelyek a Bíróság által a fent hivatkozott Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben hozott ítélet alapügyének is tárgyát képezték, de amelyekre a Bíróság nem válaszolt, tekintettel az első és második kérdésre adott válaszára. Míg abban az ügyben az adójóváírás csupán alternatívája volt az ACT visszatérítésének vagy az ACT befizetése folytán keletkezett károk megtérítésének, a kérdést előterjesztő bírósághoz benyújtott keresetek közvetlenül adójóváírás lehetővé tételére irányulnak.

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

„1. Ellentétes-e az EK 43. vagy EK 56. cikkel (figyelemmel az EK 57. és EK 58. cikkeire, illetve

azok el?zményeire):

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

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

ii. hatályba léptessen bizonyos más tagállamokkal, illetve harmadik országokkal kötött, a kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló egyezményekben található rendelkezéseket, amelyek teljes kör? (az egyezményekben meghatározott adónál alacsonyabb adót eredményez?) jóváírást tesznek lehetővé az adott tagállamban, illetve harmadik országban illet?séggel rendelkező természetes személy részvényeseknek fizetett osztalék tekintetében;

ugyanakkor sem a hazai jogszabályok, sem a vonatkozó kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló egyezmény alapján nincsen lehető?ség (teljes vagy részleges) jóváírássra a releváns osztalék tekintetében abban az esetben, ha azt az A tagállamban (például az Egyesült Királyságban) illet?séggel rendelkező leányvállalat fizeti a B tagállamban (például Németországban) illet?séggel rendelkező anyavállalatának?

b) az, hogy az A tagállam (például az Egyesült Királyság) – annak érdekében, hogy érvényesítse a kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló vonatkozó rendelkezést – részleges adójóváírást tesz lehetővé a C tagállamban (például Hollandiában) illet?séggel rendelkező anyavállalatnak fizetett releváns osztalék tekintetében, ugyanakkor nem teszi lehetővé a részleges jóváírást a B tagállamban (például Németországban) illet?séggel rendelkező anyavállalat részére fizetett osztalék esetén, tekintettel arra, hogy az A és B tagállam között a kett?s adóztatás elkerülésér?l kötött egyezményben nincs a részleges adójóváírássra vonatkozó rendelkezés;

c) az, hogy az A tagállam (például az Egyesült Királyság) nem teszi lehetővé a részleges adójóváírást a C tagállamban (például Hollandiában) illet?séggel rendelkező anyavállalatnak fizetett releváns osztalék tekintetében abban az esetben, ha az valamely B tagállamban (például Németországban) illet?séggel rendelkező társaság többségi irányítása alatt áll, ugyanakkor az A tagállam a vonatkozó kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló egyezmény rendelkezése alapján lehetővé teszi a jóváírást:

i. a C tagállamban illet?séggel rendelkező gazdasági társaság részére, ha az a C tagállamban illet?séggel rendelkező személyek többségi irányítása alatt áll;

ii. a D tagállamban (például Olaszországban) illet?séggel rendelkező személyek többségi irányítása alatt álló, a C tagállamban illet?séggel rendelkező gazdasági társaság részére, amennyiben az A és D tagállam között a kett?s adóztatás elkerülésér?l létrejött egyezmény tartalmaz a részleges adójóváírásról szóló rendelkezést;

iii. a D tagállamban illet?séggel rendelkező gazdasági társaság részére, függetlenül annak tulajdonosától?

d) Másképp kell?e válaszolni az 1. kérdés c) pontjára, amennyiben a C tagállamban illet?séggel rendelkező társaság nem a B tagállamban, hanem valamely harmadik államban illet?séggel rendelkező társaság többségi irányítása alatt áll?

2. Amennyiben az 1. kérdés a)–c) pontjára adott válaszok mindegyike vagy azok egy része igen?, milyen közösségi jogelvek vonatkoznak a fentiekben leírt körülmények esetén

alkalmazandó közösségi jog és jogorvoslatok tekintetében? Különösen:

a) köteles-e az A tagállam megfizetni:

- i. a teljes adójóváírást vagy az azzal egyenértékű összeget;
- ii. a részleges adójóváírást vagy az azzal egyenértékű összeget;
- iii. a teljes vagy részleges adójóváírást vagy az azzal egyenértékű összeget:
 - csökkentve a fizetendő jövedelemadó összegével vagy azzal az adóval, amely abban az esetben lett volna fizetendő, ha az adott felperes részére fizetett osztalék tekintetében adójóváírást alkalmaztak volna;
 - csökkentve a fenti, de más módon kiszámított adóval?

b) A fenti összeg címzettje:

- i. a B vagy C tagállamban illetésséggel rendelkező érintett anyavállalat; vagy
- ii. az A tagállamban illetésséggel rendelkező érintett leányvállalat?

c) A fenti összegre való jogosultság jogalapja:

- i. a jogalap nélkül kivetett összeg megtérítéséhez való jog, oly módon, hogy e megtérítés az EK 43., illetve az EK 56. cikkben biztosított jog következménye vagy annak velejárója; és/vagy
- ii. kár kompenzálásához vagy megtérítéséhez való jog, amelynek fennállásához a [C-46/93. és C-48/93. sz., Brasserie du Pêcheur és Factortame egyesített ügyekben 1996. március 5-én hozott] ítéletben [(EBHT 1996., I-1029. o.)] a kártérítésre vonatkozóan elírt feltételeknek teljesíteniük kell; és/vagy
- iii. a jogalap nélkül megtagadott kedvezmény megtérítéséhez való jog, és amennyiben igen:
 - a fenti jog az EK 43., illetve az EK 56. cikkben biztosított jogok következménye vagy azok velejárója; vagy
 - a megtérítéshez szükséges-e a [fent hivatkozott Brasserie du Pêcheur és Factortame egyesített ügyekben hozott] ítéletben a kártérítés vonatkozásában elírt feltételek teljesülése; vagy
 - más feltételek teljesülése szükséges-e?

d) A 2. kérdés c) pontja esetén van-e jelentősége annak, hogy az A [tag]állam nemzeti joga alapján a felperesek kereseteiket megtérítés iránt vagy kártérítés iránt nyújtották be, illetve kártérítés iránt kell benyújtaniuk?

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

f) A 2. kérdés a) pontjára eltér? választ kell?e adni, ha a Bíróság [a fent hivatkozott Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben hozott] ítéletében foglaltaknak megfelel?en az A tagállamban illet?séggel rendelkező érintett leányvállalat visszatérítést kaphatott volna – vagy arra jogosult lett volna – a B vagy C tagállamban illet?séggel rendelkező anyavállalatnak fizetett osztalékkal kapcsolatosan fizetett társaságiadó-el?leg tekintetében?

g) A Bíróság álláspontja szerint milyen iránymutatást kell adni arra vonatkozóan, hogy a nemzeti bíróságoknak mely körülményeket kell figyelembe venniük annak megítélésére, hogy megfelel?en súlyos jogsértés?l van?e szó [a fent hivatkozott Brasserie du Pecheur és Factortame egyesített ügyekben hozott] ítélet értelmében, különösen annak eldöntésére, hogy – figyelemmel a kérdéses közösségi jogi rendelkezések értelmezésére vonatkozó ítélkezési gyakorlatra – a jogsértés kimenthet? volt?e?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett els? kérdés a) pontjáról

30 Els? kérdésének a) pontjában a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra keres választ, hogy az EK 43. és EK 56. cikkel ellentétes?e az alapügy tárgyát képez?höz hasonló olyan tagállami szabályozás, amely a belföldi illet?ség? társaság által fizetett osztalék tekintetében az osztalékban részesül?, ezen tagállamban vagy az olyan államban illet?séggel rendelkező végs? részvényesek számára, amellyel az el?bbi tagállam az ilyen adójóváírást lehet?vé tév? KAE?t kötött, teljes kör? adójóváírást tesz lehet?vé, míg sem teljes, sem részleges adójóváírást nem tesz lehet?vé az ilyen osztalékban részesül?, bizonyos más tagállamokban illet?séggel rendelkező társaságok számára.

31 Az ügy irataiból következik, hogy ahelyett, hogy egyrészt a belföldi illet?ség? társaságok által fizetett osztalékban részesül? belföldi vagy külföldi illet?ség? végs? részvényesek, másrészt az ilyen osztalékban részesül? külföldi illet?ség? társaságok közötti eltér? bánásmód kérdését vetné fel, a kérdést el?terjeszt? bíróság kérelme a közösségi jog értelmezésére irányul, amely lehet?vé teszi számára azt, hogy értékelje azon eltér? bánásmód összeegyeztethet?ségét a közösségi joggal, amelyben egyrészt az Egyesült Királyságban illet?séggel rendelkező, a más belföldi illet?ség? társaság által fizetett osztalék tekintetében adójóváírásra jogosult társaságok részesülnek, amely társaságok belföldi illet?ség? végs? részvényesei szintén jóváírásban részesülnek, és amelyben másrészt az Egyesült Királyságban illet?séggel rendelkező társaság által fizetett osztalék után – az egyes KEA?k által szabályozott eseteket kivéve – adójóváírásra nem jogosult, külföldi illet?ség? társaságok részesülnek, amely társaságok végs? részvényesei, illet?ségükt?l függetlenül, nem jogosultak adójóváírásra.

32 Tulajdonképpen az Egyesült Királyságban hatályos szabályozás szerint, amíg a belföldi illet?ség? társaság által fizetett osztalékban részesül? másik belföldi illet?ség? társaság az el?bbi által fizetett társaságiadó-el?legnek megfelel? összeg? adójóváírásra jogosult, a belföldi illet?ség? társaság által fizetett osztalékban részesül?, külföldi illet?ség? társaság ezzel szemben csak akkor részesül ezen osztalék címén teljes kör? vagy részleges jóváírásban, ha azt az illet?sége szerinti állam és az Egyesült Királyság között létrejött KAE el?írja.

33 Igaz, hogy az alapeljárás felperesei a Bíróság elé terjesztett észrevételeikben utalnak arra, hogy azok a végs? részvényesek, amelyek külföldi illet?ség?, adójóváírásra nem jogosult társaság által fizetett osztalékban részesülnek, hátrányosabb helyzetben vannak, mint azok a végs? részvényesek, amelyek belföldi illet?ség? társaság által fizetett osztalékban részesülnek – amelyek az Egyesült Királyságban hatályban lev? szabályozás szerint, illetve külföldi illet?ség? társaság esetében valamely KAE értelmében adójóváírásra jogosultak. Mindenesetre fontos

megállapítani, hogy az alapeljárás felperesei a külföldi illetőség? részvényesekkel szembeni hátrányosabb bánásmódra csupán azért hivatkoznak, hogy az említett társaságok vonatkozásában vitassák a letelepedési szabadság és a t?kemozgás szabadságának a korlátozását.

34 Az alapeljárás felperesei ugyanis el?adják, hogy az ügy tárgyát képez? egyesült királysági szabályozás ellentétes az EK 43. és EK 56. cikkel, mivel az a külföldi illetőség? társaságokat eltántoríthatja attól, hogy e tagállamban leányvállalatot alapítsanak, az ott belföldi illetőség? társaságokba beruházzanak, illetve a fenti államban t?két gy?jtsenek. Ezt a szabályozást nem lehet igazolni a belföldi illetőség? társaság által fizetett osztalékban részesül?, belföldi illetőség? társaság és az ilyen osztalékban részesül?, külföldi illetőség? társaság helyzete közötti releváns különbséggel, sem a nemzeti adórendszer koherenciája fenntartásának, illetve a felosztott nyereség kétszeres adóztatása elkerülésének céljával.

35 Az alapeljárás felperesei el?adják, hogy annak érdekében, hogy a belföldi illetőség? társaságtól osztalékban részesül?, külföldi illetőség? társaságok számára lehet?vé tegyék azt, hogy a részvényeseiket olyan helyzetbe hozzák, mint az ilyen osztalékban részesül?, belföldi illetőség? társaságok részvényeseinek helyzete, az Egyesült Királyságnak lehet?vé kellene tennie az adójóváírást a külföldi illetőség? társaságok számára.

36 El?ször is arra kell rámutatni, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban e hatáskörüket a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (lásd különösen C?35/98. sz. Verkooijen-ügyben 2000. június 6?án hozott ítélet [EBHT 2000., I?4071. o.] 32. pontját, a fent hivatkozott Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 37. pontját; valamint a C?471/04. sz., Keller Holding ügyben 2006. február 23?án hozott ítélet [EBHT 2006., I?2107. o.] 28. pontját).

37 Azzal kapcsolatban, hogy az ügy tárgyát képez? nemzeti szabályozás a letelepedés szabadságára vonatkozó EK 43. cikkel, vagy a t?kemozgás szabadságára vonatkozó EK 56. cikkel áll összefüggésben, meg kell állapítani, hogy az el?terjesztett kérdés az osztalék adóztatásával kapcsolatos nemzeti intézkedésekre vonatkozik, az osztalékban részesül? részvényes részesedésének nagyságától függetlenül, mivel a belföldi illetőség? társaság által belföldi illetőség? társaság részére fizetett osztalék adójóváírásra jogosít, míg az ilyen osztalékban részesül?, külföldi illetőség? társaság esetében az adójóváírás az Egyesült Királyság és az utóbbi társaság illet?sége szerinti tagállam között esetlegesen létrejött KAE rendelkezéseit?l függ. Nyilvánvaló, hogy egyes KAE?k – mint például a Holland Királysággal kötött egyezmény – alapján az adójóváírás terjedelme attól függ, hogy az osztalékban részesül? részvényes mekkora részesedéssel rendelkezik az osztalékot fizet? társaságban.

38 Következésképpen az ügy tárgyát képez? intézkedések tartozhatnak mind az EK 43., mind az EK 56. cikk alkalmazási körébe.

39 Amint az az el?zetes döntéshozatalra utaló végzésb?l következik, a nemzeti bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás keretében kiválasztott „próbaberek” közül három az Egyesült Királyságban illet?séggel rendelkező olyan társaságokra vonatkozik, amelyek 100%-ban külföldi illetőség? társaságok tulajdonában állnak. A Szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alá tartoznak azok a nemzeti rendelkezések, amelyek az adott társaság t?kéjében olyan részesedésre vonatkoznak, amely a tulajdonos számára lehet?vé teszi, hogy e társaság határozataira bizonyos befolyást gyakoroljon, és meghatározza a társaság tevékenységét (a C?251/98. sz. Baars-ügyben 2000. április 13?án hozott ítélet [EBHT 2000., I?2787. o.] 22. pontja, a C?436/00. sz., X és Y ügyben 2002. november 21?én hozott ítélet [EBHT 2002., I?10829. o.] 37. pontja, valamint a C?196/04. sz., Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 16?án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem

tették közzé] 31. pontja).

40 Ezzel szemben, amint azt a f?tanácsnok indítványának 28. és 30. pontjában megjegyezte, a Bíróság rendelkezésére bocsátott tényállási elemek nem elegend?ek a negyedik próbaper tárgyat képez? részesedés, illetve az eljárásban részt vev? más társaságok részesedése jellegének meghatározásához. Ezért nem zárható ki, hogy e jogvita az alapügy tárgyat képez? nemzeti szabályozásnak a belföldi illet?ség? társaságok által a bennük meghatározó befolyással nem rendelkező és tevékenységük meghatározására nem képes, illet?séggel nem rendelkező társaságoknak fizetett osztalékra gyakorolt hatására is vonatkozik. Következésképpen a szabályozást a t?kemozgás szabadságával kapcsolatos szerződések rendelkezései fényében is meg kell vizsgálni.

41 El?ször az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésnek a letelepedés szabadsága szemszögéb?l történ? vizsgálatával kapcsolatban az alapeljárás felperesei el?adják, hogy mivel – egyes, a KAE?k által szabályozott eseteket kivéve – az Egyesült Királyságban hatályos szabályozás nem tesz lehetővé adójóváírást a belföldi illet?ség? társaság által fizetett osztalékban részesül?, külföldi illet?ség? társaság, illetve ennek végs? részvényesei számára, függetlenül ezek illet?ségét?l; ez a szabályozás korlátozza az ilyen külföldi illet?ség? társaság azon szabadságát, hogy az adott tagállamban leányvállalatot alapítson. A belföldi illet?ség? társaság által fizetett osztalékban részesül?, belföldi illet?ség? társasághoz képest a külföldi illet?ség? társaság hátrányos helyzetben van, tekintettel arra, hogy a részvényesei nem jogosultak adójóváírásra. Növelnie kell az osztalék összegét annak érdekében, hogy a részvényesei ugyanakkora összeget kapjanak, mintha belföldi illet?ség? társaság részvényesei lennének.

42 Ebben a tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a letelepedés szabadsága, amelyet az EK 43. cikk elismer a Közösség állampolgárainak, és amely magában foglalja a jogot a gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történ? megkezdésére és folytatására, vállalkozások alapítására és irányítására a letelepedés országának joga által a saját állampolgáira el?írtakkal azonos feltételek szerint, az EK 48. cikknek megfelelően magában foglalja, hogy a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyek létesít? okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének f? helye a Közösség területén van, 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).

43 A társaságok kapcsán meg kell jegyezni, hogy az EK 48. cikk szempontjából székhelyük határozza meg – a természetes személyek állampolgárságának mintájára – egy állam jogrendjéhez való tartozásukat. Annak elfogadása, hogy a letelepedés helye szerinti tagállam jogosult eltér? bánásmódban részesíteni valamely társaságot pusztán azon oknál fogva, hogy a székhelye egy másik tagállamban van, megfosztaná az EK 43. cikket annak tartalmától (lásd ebben az értelemben a 270/83. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1986. január 28?án hozott ítélet [EBHT 1986., 273. o.] 18. pontját, a C?330/91. sz. Commerzbank-ügyben 1993 július 13?án hozott ítélet [EBHT 1993., I?4017. o.] 13. pontját, a fent hivatkozott Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 42. pontját és a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 37. pontját). A letelepedés szabadságának célja így az, hogy biztosítsa a letelepedés tagállamában a nemzeti bánásmódot, megtiltva minden, a társaság székhelyén alapuló hátrányos megkülönböztetést (lásd ebben a tekintetben a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 14. pontját, valamint a fent hivatkozott Saint-Gobain ZN ügyben hozott ítélet 35. pontját).

44 A jelen ügyben nem vitatott, hogy az Egyesült Királyságban illetésséggel rendelkező társaság, amely egy más belföldi illetésségű társaság által fizetett osztalékban részesül, az utóbbi társaság által fizetett ACT hányadának megfelelő adójóváírásra jogosult, míg a belföldi illetésségű társaság által fizetett osztalékban részesülő, külföldi illetésségű társaság nem jogosult arra, kivéve ha ez az esetlegesen az illetéssége szerinti állam és az Egyesült Királyság között létrejött KAE alapján lehetséges.

45 Ugyanígy, amennyiben valamely belföldi illetésségű társaság ezután maga fizet osztalékot a végső részvényesei részére, és erre tekintettel köteles ACT fizetésére, ez utóbbiak – amennyiben ezen államban rendelkeznek illetésséggel, vagy amennyiben a vonatkozó KAE biztosítja számukra ezt a jogot – adójóváírásra jogosultak az Egyesült Királyságban, amely beszámítható az általuk fizetendő jövedelemadóba vagy – amennyiben a jóváírás összege meghaladja ennek összegét – készpénzben fizetendő. Ezzel szemben, amennyiben valamely külföldi illetésségű társaság fizet osztalékot a részvényeseinek, ezek nem jogosultak ilyen adójóváírásra.

46 Annak meghatározása érdekében, hogy az adózás terén érvényesülő eltérő bánásmód hátrányos megkülönböztetésnek minősül-e, meg kell vizsgálni azt, hogy a nemzeti intézkedés szempontjából az érintett társaságok objektíve hasonló helyzetben vannak-e. Az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy hátrányos megkülönböztetés a különböző szabályoknak hasonló helyzetekre való alkalmazása, vagy pedig ugyanazon szabálynak különböző helyzetekre történő alkalmazása (lásd a C-279/93. sz. Schumacker-ügyben 1995. február 14-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-225. o.] 30. pontját és a C-311/97. sz., Royal Bank of Scotland ügyben 1999. április 29-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-2651. o.] 26. pontját).

47 Az Egyesült Királyság Kormánya, a német, az ír, a francia és az olasz kormány, valamint az Európai Közösségek Bizottságának álláspontja szerint a belföldi illetésségű társaságtól osztalékban részesülő részvényeseknek adójóváírási jogot elíró nemzeti intézkedés szempontjából a belföldi illetésségű részvényes társaságok és a külföldi illetésségű részvényes társaságok helyzete nem hasonló abban az értelemben, hogy a külföldi illetésségű társaság nem adóköteles az Egyesült Királyságban az osztalék tekintetében. A fent említett kormányok hangsúlyozzák, hogy valamely külföldi illetésségű társaság nem köteles továbbá ACT fizetésére, amennyiben nyereséget oszt a saját részvényesei számára.

48 Ezzel szemben az alapeljárás felperesei fenntartják, hogy a valamely belföldi illetésségű társaságtól származó osztalék adóztatása tekintetében az osztalékban részesülő belföldi, illetve külföldi illetésségű társaságok hasonló helyzetben vannak. Elismerve ugyan, hogy a külföldi illetésségű társaság nem adóköteles az Egyesült Királyságban ezen osztalék tekintetében – vagy amennyiben valamely KAE alapján adóköteles, adójóváírásra jogosult az osztalékfizető társaság által megfizetett adó után –, az alapeljárás felperesei hangsúlyozzák, hogy az osztalékban részesülő belföldi illetésségű társaság ugyanúgy mentes ezen osztalék tekintetében a társasági adó alól az Egyesült Királyságban.

49 Ebben a tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a valamely társaság által a részvényesi részére fizetett osztalék, amennyiben adóköteles, sorozatos adóztatás tárgya lehet, amennyiben először az osztalékfizető társaságnál elért nyereség címén, az anyavállalatnál pedig nyereségadóként adóztatják, másrészt kettős adózás tárgya lehet, amennyiben először az osztalékot fizető társaságnál, majd a végső részvényesnél jövedelemadó címén adóztatják.

50 A tagállamok feladata a közösségi jog tiszteletben tartása mellett a felosztott nyereség adórendszerének megszervezése, beleértve a nyereséget osztó társaság, illetve – amennyiben e tagállamban adóköteles – az abban részesülő részvényes esetében alkalmazandó adóalap és az adómérték meghatározását.

51 Azonban a kapcsolt vállalkozások nyereségkiigazításával kapcsolatos kettős adóztatás megszüntetéséről szóló, 1990. július 23-ii 90/436/EGK egyezmény (HL 1990. L 225., 10. o.) kivételével közösségi szinten semmilyen egységesítést vagy összehangolást célzó intézkedés nem született a kettős adóztatás terén, és a tagállamok erre vonatkozóan még nem kötöttek többoldalú egyezményt az EK 293. cikk alapján (lásd e tekintetben a C-336/96. sz. Gilly-ügyben 1998. május 12-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-2793. o.] 23. pontját, a C-376/03. sz. D-ügyben 2005. július 5-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-5821. o.] 50. pontját, valamint a C-470/04. sz. N-ügyben 2006. szeptember 7-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 43. pontját).

52 A Bíróság ezen összefüggésben már kimondta, hogy a közösségi jog egységesítésére, illetve összehangolására irányuló intézkedések hiányában a tagállamok továbbra is jogosultak egyezményekben vagy egyoldalúan meghatározni adóztatási joguk megosztásának szempontjait, különösen a kettős adóztatás elkerülése érdekében (a fent hivatkozott Gilly-ügyben hozott ítélet 24. és 30. pontja, a fent hivatkozott Saint Gobain ZN ügyben hozott ítélet 57. pontja és a fent hivatkozott N-ügyben hozott ítélet 44. pontja)

53 A 90/435 irányelv 4. cikke, annak 3. cikkével együttesen az ügy tényállása idején irányadó eredeti változatában csak olyan esetekben kötelezi a tagállamokat arra, hogy tartózkodjanak a tagállamban illetésséggel rendelkező anyavállalat által a valamely más tagállamban illetésséggel rendelkező leányvállalatától kapott osztalék adóztatásától, vagy hatalmazzák fel az anyavállalatot arra, hogy vonja le az esedékes adó összegéből a leányvállalat által az ilyen nyereségre megfizetett társasági adót, amikor valamely tagállam társasága egy másik tagállam társaságának alaptőkéjében legalább 25%-os részesedéssel bír.

54 Önmagában az a tény, hogy a tagállamok jogosultak a 90/435 irányelv hatálya alá nem tartozó részesedések esetében meghatározni azt, hogy milyen esetben és milyen mértékben kell a nyereség sorozatos, illetve kettős adóztatását elkerülni, és ennek céljából egyoldalúan, vagy más tagállamokkal kötött KAE-k útján mechanizmusokat létrehozni a sorozatos vagy kettős adóztatás elkerülésére vagy enyhítésére, nem jelenti azt, hogy a tagállamok a Szerződésben biztosított alapvető szabadságokkal ellentétes intézkedéseket alkalmazhatnak.

55 Ezért amennyiben valamely tagállam a gazdasági értelemben vett sorozatos vagy kettős adóztatás elkerülésére vagy enyhítésére szolgáló rendszert hoz létre a belföldi illetőségű társaságok által a belföldi illetőségű személyek részére fizetett osztalékok tekintetében, a külföldi illetőségű társaságok által a belföldi illetőségű személyek részére fizetett osztalékot azzal azonos bánásmódban kell részesítenie (lásd ebben az értelemben a C-315/02. sz. Lenz-ügyben 2004. július 15-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7063. o.] 27-49. pontját, valamint a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7477. o.] 29-55. pontját).

56 Ezen rendszerek keretében az adott tagállamban illetésséggel rendelkező, ugyanezen tagállamban letelepedett társaság által fizetett osztalékban részesülő részvényesek helyzete hasonló a hivatkozott tagállamban illetésséggel rendelkező, de valamely más tagállamban letelepedett társaság által fizetett osztalékban részesülő részvényesek helyzetéhez annyiban, hogy mind a belföldről, mind a külföldről származó osztalék egyrészt a jogi személy részvényesek esetében sorozatos adóztatás, másrészt a természetes személy részvényesek esetében gazdasági értelemben vett kettős adóztatás tárgya lehet (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Lenz-ügyben hozott ítélet 31. és 32. pontját, valamint a fent hivatkozott

Manninen?ügyben hozott ítélet 36. és 36. pontját).

57 Ugyanakkor, habár ezen részvényesek helyzetét hasonlóan kell tekinteni az illet?ségük szerinti tagállam adószabályozásának alkalmazása szempontjából, ez nem feltétlenül igaz az osztalékfizet? társaság illet?sége szerinti tagállam adójogszabályainak az ezen tagállamban illet?séggel rendelkező, illetve valamely más tagállamban illet?séggel rendelkező, osztalékban részesül? részvényesek helyzetére történ? alkalmazása szempontjából.

58 Ugyanis amennyiben az osztalékot fizet? társaság és az abban részesül? részvényes nem ugyanazon tagállamban rendelkeznek illet?séggel, az osztalékot fizet? társaság illet?sége szerinti, vagyis a nyereség forrása szerinti tagállam nincs ugyanolyan helyzetben a sorozatos vagy kett?s adóztatás elkerülése vagy enyhítése tekintetében, mint az osztalékban részesül? részvényes illet?sége szerinti tagállam.

59 Ebben a tekintetben meg kell állapítani, hogy egyrészt annak el?írása az osztalékot fizet? társaság illet?sége szerinti tagállam részére, hogy biztosítsa azt, hogy a külföldi illet?ség? részvényes számára kifizetett nyereség ne képezze sorozatos vagy kett?s adóztatás tárgyát azzal, hogy az osztalékot fizet? társaságnál adómentességben részesíti a nyereséget, vagy az osztalékot fizet? társaság által ezen nyereségre fizetett adónak megfelel? adójóváírást enged a részvényes részére, azt jelentené, hogy e tagállam lemond a területén végzett gazdasági tevékenység során szerzett nyereség megadóztatásához való jogáról.

60 Másrészt a végs? részvényesnek adott adókedvezmény révén a sorozatos vagy kett?s adóztatás elkerülését vagy enyhítését célzó mechanizmust illet?en meg kell jegyezni, hogy általában az e részvényes illet?sége szerinti tagállam van a legjobb helyzetben a részvényes személyes teherviselési képességének megállapítására (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Schumacker?ügyben hozott ítélet 32 és 33. pontját és a fent hivatkozott D?ügyben hozott ítélet 27. pontját). Ugyanígy a 90/435 irányelv szempontjából releváns részesedések esetében az irányelv 4. cikkének (1) bekezdése el?írja a más tagállamban illet?séggel rendelkező leányvállalattól nyereségben részesül? anyavállalat tagállama – és nem a leányvállalat tagállama – számára azt, hogy a sorozatos adóztatás érdekében tartózkodjon a nyereség adóztatásától, vagy amennyiben adóztatja az ilyen nyereséget, tegye lehetővé az anyavállalat számára azt, hogy az esedékes adó összegéből levonja a leányvállalat által az ilyen nyereségre megfizetett társasági adót, és adott esetben a leányvállalat illet?sége szerinti tagállam által kivetett forrásadó összegét.

61 Az alapügy tárgyát képez? nemzeti szabályozással kapcsolatban hangsúlyozni kell, hogy amennyiben az Egyesült Királyságban illet?séggel rendelkező társaság osztalékot fizet valamely társaság részére, sem a belföldi illet?ség? társaság, sem a külföldi illet?ség? társaság által kapott osztalék nem adóköteles az Egyesült Királyságban.

62 Ezért ebben a tekintetben nem áll fenn eltér? bánásmód.

63 Ugyanakkor különbség van az osztalékban részesül?, belföldi és külföldi illet?ség? társaságok között abban a vonatkozásban, hogy végs? részvényeseik részére olyan jogi szabályozás keretében fizethetnek osztalékot, amely az utóbbiak számára a nyereséget elér? társaság által fizetett társasági adó összegének megfelel? adójóváírást biztosít. Nem vitatott, hogy ez a lehető?ség csak a belföldi illet?ség? társaságok számára van biztosítva.

64 A részvényes illet?sége szerinti állam min?ségében jár el a tagállam, amikor a felosztott nyereséget elér? társaság által az osztalékfizetés tekintetében fizetett társaságiadó-el?leg hányadának megfelel? adójóváírást biztosít a részvényeseknek, amikor valamely belföldi illet?ség? társaság osztalékot fizet a belföldi illet?ség? végs? részvényeseinek.

65 A sorozatos vagy kettős adóztatás elkerülését vagy enyhítését célzó mechanizmusokat illetően azon tagállam helyzete, amelyben mind az osztalékot fizető társaság, mind a végső részvényesek illetéssel rendelkeznek, nem hasonlítható össze azon tagállaméval, amelyben a belföldi illetőségű társaság külföldi illetőségű társaságnak fizet osztalékot, amely utóbbi azt a saját végső részvényeseinek fizeti ki; ebben a tekintetben az utóbbi tagállam f szabály szerint pusztán a felosztott nyereség forrása szerinti állam minőségében jár el.

66 Az utóbbi esetben kizárólag csak akkor köteles az adott tagállam – a jelen ítélet 55. pontjában hivatkozott Lenz és Manninen ügyekben hozott ítéleteknek megfelelően a részvényesek illetése szerinti tagállam minőségében – azt biztosítani, hogy a külföldi illetőségű társaság által a részvényeseknek fizetett osztalék adó szempontjából azonos elbánás alá essen, mint a belföldi illetőségű társaság által a belföldi illetőségű részvényesnek fizetett osztalék, ha a tagállamban illetéssel rendelkező társaság egy másik tagállamban illetéssel rendelkező társaságnak fizet osztalékot, és az utóbbi társaság részvényesei az előbbi tagállamban bírnak illetéssel.

67 Amint az a jelen ítélet 30. pontjából következik, a végső részvényes illetése szerinti állam minőségében eljáró tagállam ilyen esetben felmerülő kötelezettségei nem képezték a kérdést elterjesztő bíróság által feltett kérdések tárgyát.

68 Mindenesetre attól kezdve, hogy valamely tagállam egyoldalúan vagy egyezmények útján jövedelemadót vet ki a belföldi illetőségű társaságok által nemcsak a belföldi, hanem a külföldi illetőségű részvényeseknek fizetett osztaléokra is, ezen külföldi illetőségű részvényesek helyzete hasonló a belföldi illetőségű részvényesek helyzetéhez.

69 Amint az a jelen ítélet 15. pontjában kifejtésre került, az alapügy tárgyát képező nemzeti intézkedéseket illetően ez a helyzet áll fenn abban az esetben, amikor az Egyesült Királyság által kötött KAE értelmében valamely, a másik szerződő államban illetéssel rendelkező társaság teljes körű vagy részleges jóváírásra jogosult az Egyesült Királyságban illetéssel rendelkező társaság által fizetett osztalék tekintetében.

70 Amennyiben a felosztandó nyereséget elérő társaság illetése szerinti tagállam úgy dönt, hogy az adóztatási jogát nem csak az e tagállamban elért nyereség tekintetében gyakorolja, hanem a hivatkozott tagállamból származó, külföldi illetőségű társaságoknak juttatott jövedelem tekintetében is, kizárólag az adóztatási jog ezen tagállam általi gyakorlása – függetlenül a valamely más tagállam általi adóztatástól – vezet a sorozatos adóztatás veszélyéhez. Ilyen esetben annak érdekében, hogy ne korlátozzák az osztalékban részesülő, külföldi illetőségű társaságok letelepedési szabadságát az elvben az EK 43. cikk által tiltott módon, az osztalékot fizető társaság illetése szerinti tagállam felelős annak biztosításáért, hogy – a nemzeti jogban a sorozatos adóztatás megelőzését vagy hatásának enyhítését célzó eljárásokkal összevetve – a külföldi illetőségű részvényes társaságok a belföldi illetőségű részvényes társaságokra irányadóval egyenértékű bánásmódban részesüljenek.

71 A nemzeti bíróság feladata azt megállapítani az adott ügyben, hogy eleget tettek-e ezen kötelezettségnek, adott esetben figyelembe véve a hivatkozott tagállam és a részvényes társaság illetése szerinti állam között létrejött KAE rendelkezéseit (lásd ebben az értelemben a C-265/04. sz. Bouanich-ügyben 2006. január 19-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-923. o.] 51-55. pontját).

72 A fentiekből következik, hogy nem minősül az EK 43. cikk által tiltott hátrányos megkülönböztetésnek valamely tagállam olyan szabályozása, amely a belföldi illetőségű társaság általi osztalékfizetés esetében és KAE hiányában csak a belföldi illetőségű osztalékban részesülő társaságok részére enged a felosztott nyereséget elérő társaság által megfizetett társaságiadó-

el?leg hányadának megfelel? adójóváírást, kizárólag a belföldi illet?ség? végs? részvényesek számára fenntartva az ilyen adójóváírást.

73 Mivel a fentiekben kifejtett érvelés azonos módon alkalmazandó az olyan külföldi illet?ség? részvényes társaságokra, amelyek olyan részesedés alapján részesültek osztalékban, amely nem tesz lehet?vé számukra bizonyos befolyást a belföldi illet?ség?, osztalékfizet? társaság döntéseire, és nem teszi lehet?vé az utóbbi tevékenységének meghatározását, az ilyen szabályozás nem korlátozza a t?ke szabad mozgását az EK 56. cikk értelmében.

74 Ezért az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett els? kérdés a) pontjára azt a választ kell adni, hogy nem ellentétes az EK 43. és EK 56. cikkel, ha valamely tagállam az e tagállamban illet?séggel rendelkező társaság által fizetett osztalék tekintetében az osztalékban részesülő, szintén e tagállamban illet?séggel rendelkező társaságok számára az osztalékfizet? társaság által a felosztott nyereség után megfizetett adó hányadának megfelel? adójóváírást tesz lehet?vé, míg azt nem teszi lehet?vé az ilyen osztalékban részesülő, más tagállamban illet?séggel rendelkező társaságok számára, amelyek az el?bbi tagállamban nem adókötelesek ezen osztalék tekintetében.

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett els? kérdés b) és d) pontjáról

75 Els? kérdésének b) és d) pontjában a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra keres választ, hogy ellentétes-e az EK 43. és EK 56. cikkel az, hogy valamely tagállam olyan, más tagállamokkal kötött KAE-t alkalmaz, amelynek értelmében a belföldi illet?ség? társaság által fizetett osztalék tekintetében az osztalékban részesülő-k közül a bizonyos tagállamokban illet?séggel rendelkező társaságok nem jogosultak adójóváírássra, míg a bizonyos más tagállamokban illet?séggel rendelkező társaságok részleges adójóváírássra jogosultak.

76 Ennek keretében azt kérdezi továbbá, hogy megengedhet-e a tagállam számára, hogy úgynevezett „jogkorlátozó” KAE-rendelkezést alkalmazzon, amely alapján nem enged jóváírást a másik szerződ? tagállamban illet?séggel rendelkező társaság részére, amennyiben az olyan harmadik államban illet?séggel rendelkező társaság többségi irányítása alatt áll, amellyel az els? tagállam olyan KAE-t kötött, amely osztalékfizetés esetén nem tesz lehet?vé adójóváírást a külföldi illet?ség? társaság részére, és lényeges-e ebben a tekintetben az, hogy az osztalékban részesülő társaság valamely tagállamban vagy harmadik országban illet?séggel rendelkező társaság többségi irányítása alatt áll-e.

77 A jelen ítélet 37-40. pontjában kifejtett indokokra tekintettel az alapeljárás tárgyát képez? rendelkezéseket mind a letelepedés szabadsága, mint a t?ke szabad mozgása szempontjából meg kell vizsgálni.

78 Az alapeljárás felperesei szerint ellentétes az alapszabadságokkal az, hogy valamely tagállam egyes, más tagállamokban illet?séggel rendelkező személyek részére adókedvezményt ad, míg azt bizonyos tagállamokban illet?séggel rendelkezők részére nem teszi lehet?vé. A fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 26. pontjára hivatkozva a felperesek el?adják, hogy az ilyen adókedvezmény biztosítása nem függhet a másik szerződ? tagállam által viszonyosan engedett adókedvezmények fennállásától.

79 Az alapeljárás felperesei kiemelik, hogy a valamely tagállammal kötött KAE alapján járó adókedvezménynek a más KAE hatálya alá tartozó természetes vagy jogi személyekre való kiterjesztése nincs hatással a kétoldalú adóegyezmények rendszerére. Ugyanis meg kell különböztetni egyrészt a tagállamok arra vonatkozó jogát, hogy megosszák az adóztatási jogkörüket ugyanazon jövedelem több tagállamban történ? kett?s adóztatásának elkerülése érdekében, másrészt pedig az így megosztott adóztatási jog tagállamok általi gyakorlását. Míg az

eltér? bánásmód indokolt lehet, ha az az adóügyi egyezményeknek az adóztatási jog megosztásával kapcsolatos különböz?ségéb?l ered, amelynek célja különösen az érintett tagállamok adórendszere közötti különbségek tükrözése, a tagállam nem gyakorolhatja e hatáskörét szelektíven és önkényesen a kett?s adóztatás elkerülésének vagy enyhítésének céljából.

80 Ezzel szemben az Egyesült Királyság Kormánya, a német, az ír, a francia és az olasz kormány, valamint a Bizottság vitatják azt az érvelést, amely szerint valamely tagállam nem nyújthat a valamely más tagállamban illet?séggel rendelkező személy számára a kett?s adóztatás elleni védelmet, ha ugyanezt nem biztosítja valamennyi, más tagállamban illet?séggel rendelkező személy részére. Ezen érvelés elfogadása esetén a létező KAE?k alapjául szolgáló egyensúly és viszonyosság felborulna, és az adóalanyok könnyebben kikerülhetnének a KAE?nek az adókijátszás elleni küzdelmet célzó rendelkezéseit, továbbá sérülne az adóalanyok jogbiztonsága.

81 Meg kell állapítani ebben a tekintetben, hogy a kett?s adóztatás elkerülésére vonatkozó közösségi egységesítési vagy harmonizációs intézkedések hiányában a tagállamok továbbra is hatáskörrel rendelkeznek a jövedelmek és a vagyon adózási követelményeinek meghatározására annak érdekében, hogy adott esetben nemzetközi egyezmények útján elkerüljék a kett?s adóztatást. Ilyen körülmények között a tagállamok a kett?s adóztatás elkerülésére kötött kétoldalú egyezmények keretében az adóügyi hatáskör megosztása érdekében szabadon rögzíthetik a csatlakozási pontokat (lásd a fent hivatkozott Gilly?ügyben hozott ítélet 24. és 30. pontját, a fent hivatkozott Saint?Gobain ZN ügyben hozott ítélet 57. pontját, a fent hivatkozott D?ügyben hozott ítélet 52. pontját és a fent hivatkozott Bouanich?ügyben hozott ítélet 49. pontját).

82 Az alapeljárás felperesei ellenzik az Egyesült Királyságban illet?séggel nem rendelkező társaságokkal szembeni eltér? bánásmódot, amely abból adódik, hogy az e tagállam és bizonyos más tagállamok között létrejött KAE?k el?írják az utóbbi tagállamban illet?séggel rendelkező társaságok részére az adójóváírást, míg az Egyesült Királyság és más tagállamok között létrejött KAE?k ezt nem biztosítják.

83 Annak megállapítása érdekében, hogy ez az eltér? bánásmód hátrányos megkülönböztetésnek min?sül?e, meg kell vizsgálni, hogy – az ügy tárgyát képező intézkedésekre tekintettel – az érintett külföldi illet?ség? társaságok objektíve hasonló helyzetben vannak?e.

84 Amint azt a Bíróság kimondta a fent hivatkozott D?ügyben hozott ítélet 54. pontjában, valamely kétoldalú adóügyi egyezmény hatálya csupán az ott említett természetes és jogi személyekre terjed ki.

85 Annak elkerülése érdekében, hogy a kifizetett nyereséget ne adóztassa meg mind a nyereséget fizető társaság illet?sége szerinti, mind a kifizetett nyereségben részesülő társaság illet?sége szerinti tagállam, az Egyesült Királyság által kötött minden KAE rendelkezik az adóztatási jognak az e tagállam és a másik szerződő állam közötti megosztásáról. Míg bizonyos KAE?k alapján nem adóköteles az Egyesült Királyságban az e tagállamban illet?séggel rendelkező társaság által valamely külföldi illet?ség? társaságnak fizetett osztalék, más KAE?k rendelkeznek annak adóztatásáról. Kizárólag az utóbbi esetekben írja elő az adott KAE – a saját feltételei szerint – az adójóváírás lehetővé tételét az osztalékban részesülő külföldi illet?ség? társaság számára.

86 Így, amint azt az Egyesült Királyság Kormánya megjegyezte a Bírósághoz észrevételt el?terjesztő kormányok többségének támogatása mellett, a belföldi illet?ség? társaság által fizetett osztalékban részesülő, külföldi illet?ség? társaságok esetében az adójóváírás megadásának a KAE?k által előírt feltételei nemcsak az érintett nemzeti adórendszerek jellegzetességeinek függvényében változnak, hanem ugyanúgy függnek attól, hogy adott KAE?t mely korszakban

tárgyalták, illetve hogy az érintett tagállamok mennyi kérdésben jutottak egyetértésre.

87 Az Egyesült Királyság olyan esetben enged adójóváírást az Egyesült Királyságban illetéssel rendelkező társaság által fizetett osztalékban részesülő, a másik szerződő államban illetéssel rendelkező társaságoknak, amennyiben az Egyesült Királyság fenntartotta a jogot arra, hogy a hivatkozott osztalék címén e társaságokat megadóztassa. Ilyen esetben az Egyesült Királyság által alkalmazott adómérték a körülményektől függően változhat, különösen arra tekintettel, hogy adott KAE részleges vagy teljes körű jóváírásról rendelkezik. Ezért közvetlen kapcsolat áll fenn az adójóváíráshoz való jog és az ilyen KAE által elírt adómérték között (lásd ebben az értelemben a C-58/01. sz., Océ van der Grinten ügyben 2003. szeptember 25-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-9809. o.] 87. pontját).

88 Így a belföldi illetéssel rendelkező társaság által fizetett osztalékban részesülő, külföldi illetéssel rendelkező társaságnak engedett adójóváírással kapcsolatos szabályt – amelyről az Egyesült Királyság által kötött KAE-k egy része rendelkezik – nem lehet az egyezmény többi részétől elkülönítve vizsgálni, mivel az annak szerves részét képezi, és hozzájárul általános egyensúlyához (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott D-ügyben hozott ítélet 62. pontját).

89 Ugyanez vonatkozik azon KAE-rendelkezésekre, amelyek az ilyen adójóváírást azzal a feltétellel teszik lehetővé, hogy a külföldi illetéssel rendelkező társaság közvetett vagy közvetlen tulajdonosa nem lehet olyan tagállamban vagy harmadik országban illetéssel rendelkező társaság, amellyel az Egyesült Királyság az adójóváírásról nem rendelkező KAE-t kötött.

90 Ugyanis, még amennyiben e rendelkezések a valamely szerződő tagállamban illetéssel rendelkező társaság helyzetére is utalnak, ezek kizárólag az e tagállamokban illetéssel rendelkező személyekre vonatkoznak, és az érintett KAE szerves részét képezik, hozzájárulva annak általános egyensúlyához.

91 Az a tény, hogy ezek a viszonyosságon alapuló jogok csak a két szerződő tagállamban illetéssel rendelkező személyeket illetik meg, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezmények sajátossága. Ebből következik az Egyesült Királyságban illetéssel rendelkező társaság által fizetett osztalék adóztatása tekintetében nincs azonos helyzetben az olyan tagállamban illetéssel rendelkező társaság, amely az adójóváírásról nem rendelkező KAE-t kötött az Egyesült Királysággal, valamint az olyan tagállamban illetéssel rendelkező társaság, amely az adójóváírásról rendelkező KAE-t kötött (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott D-ügyben hozott ítélet 61. pontját).

92 Ebből következik, hogy a Szerződésnek a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseivel nem ellentétes az, hogy a valamely tagállam által más tagállammal kötött KAE-ben elírt, és az előbbi tagállamban illetéssel rendelkező társaság által fizetett osztalékban részesülő, az utóbbi tagállamban illetéssel rendelkező társaság részére biztosított adójóváírási jog nem terjed ki valamely olyan harmadik tagállamban illetéssel rendelkező társaságra, amellyel az első tagállam ilyen jogról nem rendelkező KAE-t kötött.

93 Figyelemmel arra, hogy ez a helyzet nem minősül a belföldi illetéssel rendelkező társaságok által fizetett osztalékban részesülő, külföldi illetéssel rendelkező társaságokkal szembeni hátrányos megkülönböztetésnek, az előző pontban kifejtett következtetés ugyanúgy érvényes a Szerződésnek a tiszta szabad mozgásával kapcsolatos rendelkezéseire is.

94 A fenti megfontolásokra tekintettel azt a választ kell adni az első kérdés b) és d) pontjára, hogy az EK 43. és az EK 56. cikkel nem ellentétes, ha a valamely tagállam által más tagállammal kötött KAE-ben elírt, és az előbbi tagállamban illetéssel rendelkező társaság által fizetett osztalékban részesülő, az utóbbi tagállamban illetéssel rendelkező társaság részére biztosított

adójóváírási jog nem terjed ki valamely olyan harmadik tagállamban illetésséggel rendelkező társaságra, amellyel az első tagállam ilyen jogról nem rendelkező KAE-t kötött.

A második kérdésről

95 Tekintettel a Bíróságnak az első kérdésre adott válaszára, a második kérdésre nem szükséges válaszolni.

A költségekről

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

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

1) **Nem ellentétes az EK 43. és EK 56. cikkel, ha valamely tagállam az e tagállamban illetésséggel rendelkező társaság által fizetett osztalék tekintetében az osztalékban részesülő, szintén e tagállamban illetésséggel rendelkező társaságok számára az osztalékfizető társaság által a felosztott nyereség után megfizetett adó hányadának megfelelő adójóváírást tesz lehetővé, míg azt nem teszi lehetővé az ilyen osztalékban részesülő, más tagállamban illetésséggel rendelkező társaságok számára, amelyek az előbbi tagállamban nem adókötelesek ezen osztalék tekintetében.**

2) **Nem ellentétes az EK 43. és EK 56. cikkel, ha a valamely tagállam által más tagállammal kötött kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményben előírt, és az előbbi tagállamban illetésséggel rendelkező társaság által fizetett osztalékban részesülő, az utóbbi tagállamban illetésséggel rendelkező társaság részére biztosított adójóváírási jog nem terjed ki valamely olyan harmadik tagállamban illetésséggel rendelkező társaságra, amellyel az első tagállam ilyen jogról nem rendelkező kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményt kötött.**

Aláírások

*Az eljárás nyelve: angol.