

C?513/04. sz. ügy

Mark Kerckhaert és Bernadette Morres

kontra

Belgische Staat

(a Rechtbank van eerste aanleg te Gent [Belgium] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Jövedelemadó – Osztalék – Másik tagállamban letelepedett társaságokban meglév? részesedésekb?l származó osztalékot sújtó adóteher – Másik tagállamban levont forrásadó beszámíthatóságának hiánya az illet?ség szerinti államban”

Az ítélet összefoglalása

A t?ke szabad mozgása – Korlátozások

(EK?Szerz?dés, 73B. cikk, (1) bekezdés (jelenleg EK 56. cikk, (1) bekezdés)

Nem ellentétesek a Szerz?dés 73B. cikkének (1) bekezdésével (jelenleg az EK 56. cikk (1) bekezdése) azok a tagállami jogszabályok, amelyek a jövedelemadó terén ugyanazon egységes adómértékkel adóztatják az említett állam területén letelepedett társaság részvényei után járó osztalékot és a másik tagállamban letelepedett társaság részvényei után járó osztalékot, anélkül hogy el?írnák az e másik tagállamban levont forrásadó beszámításának a lehet?ségét.

Két tagállam adóztatási joghatóságának párhuzamos gyakorlásából erednek ugyanis azok a hátrányos következmények, amelyeket az ilyen jövedelemadóztatási rendszer vonhat maga után. Márpedig a közösségi jog jelenlegi állapotában az ilyen helyzetre nem írja el? a joghatóság tagállamok közötti megosztásának általános feltételeit a kett?s adóztatás Közösségen belüli kiküszöbölését illet?en. Ennélfogva a tagállamokra hárul azoknak az intézkedéseknek a meghozatala, amelyek szükségesek ahhoz, hogy megelőzzék a kett?s adóztatás eseteit, különösen azáltal, hogy a kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló egyezmények keretében a nemzetközi adóztatási gyakorlatban követett megosztási szempontokat alkalmazzák.

(vö. 20–24. pont és a rendelkez? rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2006. november 14.(*)

„Jövedelemadó – Osztalék – Másik tagállamban letelepedett társaságokban meglév? részesedésekb?l származó osztalékot sújtó adóteher – Másik tagállamban levont forrásadó

beszámíthatóságának hiánya az illetőség szerinti államban”

A C-513/04. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Rechtbank van eerste aanleg te Gent (Belgium) a Bírósághoz 2004. december 15-én érkezett, 2004. december 1-jei határozatával terjesztett elő az előtte

Mark Kerckhaert,

Bernadette Morres

és

a **Belgische Staat**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: V. Skouris elnök, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts és Juhász E. tanácselnökök, J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, A. Borg Barthet és E. Levits (előadó) bírák,

előtanácsnok: L. A. Geelhoed,

hivatalvezető: M. Ferreira előtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2006. január 11-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- M. Kerckhaert és B. Morres képviseletében L. De Broe és P. Wytinck advocaten,
- a belga kormány képviseletében E. Dominkovits és M. Wimmer, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviseletében M. Lumma és U. Forsthoff, meghatalmazotti minőségben,
- az olasz kormány képviseletében I. M. Braguglia, meghatalmazotti minőségben, segítők: P. Gentili avvocato dello Stato,
- a holland kormány képviseletében H. G. Sevenster, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormányának képviseletében C. Jackson, meghatalmazotti minőségben, segítők: S. Moore barrister,
- az Európai Községek Bizottsága képviseletében R. Lyal és W. Wils, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2006. április 6-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem az EK/Szerződés 73B. cikke (1) bekezdésének (jelenleg EK 56. cikk (1) bekezdése) értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a M. Kerckhaert és B. Morres (a továbbiakban: a Kerckhaert-Morres házaspár) és a Gewestelijke Directie Antwerpen I (a továbbiakban: a belga adóhatóság) között folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő, amelynek tárgya az, hogy a belga adóhatóság nem engedte meg a Kerckhaert-Morres házaspár számára a 15%-ban meghatározott külföldi adó összegének beszámítását, amit az 1971. február 15-én aláírt záradékkal módosított, Belgium és Franciaország között a kettős adóztatás elkerüléséről, valamint a jövedelemadók területén a kölcsönös közigazgatási együttműködés és jogsegély szabályainak megállapításáról szóló, 1964. március 10-én létrejött egyezmény (a továbbiakban: francia-belga egyezmény) 19A. cikke (1) bekezdésének második albekezdése előír.

A belga adójogszabályok

A jövedelemadóról szóló törvény

3 A jövedelemadóról szóló törvény (a továbbiakban: adótörvény) 171. cikkének (3) bekezdése szerint az osztalékot 25%-os adó terheli.

4 Az adótörvény 187. cikke kezdetben előírta, hogy a részvényekből vagy részesedésekből és a tőkebefektetésekből származó olyan jövedelem adójából, amely után külföldön jövedelemadó, társasági adó vagy a külföldi illetőségű adózót terhelő adó fizetendő, levonható a külföldi adó összege.

5 A jogszabály módosítását követően a természetes személyek nem tarthatnak igényt erre az adójóváírásra, ha a másik államban letelepedett vállalkozásoktól olyan nyereségből származó osztalékban részesülnek, amelyet e másik államban nyereségadó címén már megadóztattak, és az említett tagállamban e nyereséget forrásadó, valamint az adótörvény 171. cikkének (3) bekezdésében előírt 25%-os adó terheli.

A francia-belga egyezmény

6 A francia-belga egyezmény célja különösen a kettős adóztatás elkerülése olyan esetekben, amikor egy és ugyanazon személyt terhel jövedelemadó/levonás Franciaországban és Belgiumban.

7 A 15. cikk (3) bekezdése az alábbiakat írja elő:

„A franciaországi illetőségű társaság által fizetett olyan osztalék után, amely tekintetében adójóváíráshoz való jog (avoir fiscal) illeti meg a franciaországi illetőségű személyeket, és amelyet belgiumi illetőségű természetes személy részére fizetnek ki, ez utóbbi személyt adójóváírás illeti meg azt követően, hogy a felosztott és az adójóváírással növelt bruttó osztalékból 15%-os mértékű forrásadót levontak.”

8 Ugyanezen egyezmény 19A. cikkének (1) bekezdése elírja, hogy amennyiben valamely franciaországi illetőségű társaság egy olyan belgiumi illetőségű személy részére fizet osztalékot, amely nem a társasági adó alá tartozó társaság, és ezen osztalékból a forrásadót Franciaországban ténylegesen levonták, az ezt követően fennmaradó nettó osztalékot Belgiumban terhelő adó összegét csökkenteni kell egyrészt az általános adókulccsal számított forrásadóval („précompte mobilier”), másrészt a belga jogszabályokban meghatározott feltételek mellett levonható a meghatározott külföldi adó összege („quotité forfaitaire d'impôt étranger”) azzal, hogy ez az összeg nem lehet kisebb, mint az említett nettó osztalék 15%-a.

Az alapügy és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés

9 A Belgiumban lakó Kerckhaert-Morres házaspár 1995 és 1996 folyamán osztalékban részesült a Franciaországban letelepedett Eurofers SARL nevű társaságtól.

10 A kapott összeg egy része, a kifizetett osztalék 50%-a, az az adójóváírás volt, amelyet a francia adóhatóságok biztosítottak társasági adó megtérítése címén a francia-belga egyezmény 15. cikkének (3) bekezdése alapján. E rendelkezés szerint ez az adójóváírás osztalékból származó jövedelemnek minősül. Franciaországban az osztalék bruttó összegét jövedelemadó címén 15%-os forrásadó terhelte.

11 A Kerckhaert-Morres házaspár bevallásában úgy nyilatkozott, hogy az Eurofers SARL társaságtól 1995-ben, illetve 1996-ban 34 566 204 BEF (856 873,81 euró), illetve 7 173 702 BEF (177 831,43 euró) összegű jövedelemre tett szert. Jövedelemadó-bevallásukban kérték a francia forrásadónak megfelelő, a francia-belga egyezmény 19A. cikkének (1) bekezdésében foglalt adókedvezmény igénybevételét.

12 Tekintettel arra, hogy a belga jogalkotó ezen adókedvezményt eltörölte, a kérelmüket elutasították.

13 Mivel úgy vélték, az alapügyben felmerült adókedvezmény igénybevételének elutasítása azzal a következménnyel jár, hogy a Franciaországból származó osztalék nagyobb adóterhelés alá esik, mint a Belgiumban letelepedett társaságok által fizetett osztalék, a Kerckhaert-Morres házaspár – különösen a Szerződés 73B. cikke (1) bekezdésének megsértésére hivatkozva – a Rechtbank van eerste aanleg te Genthez fordult a kérelmüket elutasító belga adóhatósági határozat hatályon kívül helyezése iránt.

14 Mivel úgy ítélte meg, hogy az eltte folyamatban lévő jogvitához a közösségi jog értelmezése szükséges, a Rechtbank van eerste aanleg te Gent akként határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni az EK-Szerződés 56. cikkének (1) bekezdését (a vitás ügy idején az EK-Szerződés 73B. cikkének (1) bekezdése), hogy az tilt egy olyan, jövedelemadóra vonatkozó tagállami (a jelen esetben belga) rendelkezéstől eredő korlátozást, amely szerint a részvényes birtokában lévő, ugyanebben a tagállamban letelepedett társaságok részvényei után járó osztalékok és a nem ebben a tagállamban letelepedett társaságok részvényei után járó osztalékok is ugyanazon egységes adókulcs hatálya tartoznak, azonban a nem ebben a tagállamban letelepedett társaságokban meglévő részesedések után járó osztalékok tekintetében nem megengedett az ebben a másik tagállamban alkalmazott forrásadó levonása?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésről

15 Elöljáróban emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közvetlen adók a tagállamok hatáskörébe tartoznak, azonban azok a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni e hatáskörüket (a C-80/94. sz. Wielockx-ügyben 1995. augusztus 11-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-2493. o.] 16. pontja, a C-35/98. sz. Verkooijen-ügyben 2000. június 6-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-4071. o.] 32. pontja, a C-334/02. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2004. március 4-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-2229. o.] 21. pontja, a C-315/02. sz. Lenz-ügyben 2004. július 15-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7063. o.] 19. pontja és a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7477. o.] 19. pontja).

16 A fent hivatkozott Verkooijen, Lenz és Manninen ügyekben hozott ítéleteiben a Bíróság megállapította, hogy a szóban forgó tagállamok jogszabályai eltérően kezelték az érintett adózó illetősége szerinti tagállamban letelepedett társaságok által fizetett osztalékból és a másik tagállamban székhellyel rendelkező társaságok által fizetett osztalékból származó jövedelmeket azáltal, hogy megtagadták az utóbbi osztalékban részesülőt a mások számára nyújtott adókedvezményt. Miután megállapította, hogy a másik tagállamban letelepedett társaságtól osztalékban részesülő adózók helyzete objektíve nem különbözik az illetőségük szerinti tagállamban letelepedett társaságtól osztalékban részesülő adózókéétól, a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó jogszabályok a Szerződésben szentesített szabadságok korlátját képezik.

17 A Kerckhaert-Morres házaspár érvelésével szemben azonban az alapügy különbözik a fent hivatkozott ítéletek alapjául szolgáló ügyektől, mivel a belga adójogszabályok nem tesznek különbséget a Belgiumban letelepedett társaság által fizetett osztalék és egy másik tagállamban letelepedett társaság által fizetett osztalék között, tekintettel arra, hogy azokat a belga törvény szerint azonos, 25%-os jövedelemadóval sújtják.

18 Továbbá nem lehet helyt adni azon érvelésnek, miszerint a jelen esetben a belgiumi illetőségű részvényesek más helyzetben vannak attól függően, hogy ugyanebben a tagállamban letelepedett társaságtól vagy egy másik tagállamban letelepedett társaságtól részesülnek osztalékban, így a velük szembeni egyenlő bánásmód, azaz az egységes jövedelemadókulcs alkalmazása hátrányos megkülönböztetést valósít meg.

19 Igaz ugyan, hogy a hátrányos megkülönböztetés nemcsak azzal valósulhat meg, hogy különböző szabályokat alkalmaznak összehasonlítható helyzetekre, hanem azzal is, hogy ugyanazt a szabályt alkalmazzák a különböző helyzetekre (lásd a C-279/93. sz. Schumacker-ügyben 1995. február 14-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-225.] 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). Azonban ezen ítélkezési gyakorlat szerint az illetőség szerinti állam adójogszabályai szempontjából az osztalékban részesülő részvényes helyzete nem lesz feltétlenül más pusztán azért, mert az osztalékot egy másik tagállamban letelepedett társaságtól kapja, amely tagállam az adóztatási joghatóságának gyakorlása során ezt az osztalékot jövedelemadó címén forrásadó alá vonja.

20 Az alapügy körülményei között, két tagállam adóztatási joghatóságának párhuzamos gyakorlásából erednek azok a hátrányos következmények, amelyeket az olyan jövedelemadóztatási rendszer vonhat maga után, mint az alapügyben érintett belga rendszer.

21 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a kettős adóztatás elkerüléséről szóló olyan egyezmények, mint amelyeket az EK 293. cikk is előír, arra szolgálnak, hogy kiküszöböljék vagy enyhítsék azokat a káros hatásokat, amelyeket az előző pontban hivatkozott nemzeti adórendszerek egyidejű fennállása gyakorol a belső piacra.

22 Márpedig a közösségi jog jelenlegi állapotában az olyan helyzetre, mint a szóban forgó, nem írja elő a joghatóság tagállamok közötti megosztásának általános feltételeit a kettős adóztatás Közösségen belüli kiküszöbölését illetően. Ugyanis a különböző tagállamok anyagi és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv (HL L 225., 6. o.; magyar nyelvű kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.), a kapcsolt vállalkozások nyereségkiigazításával kapcsolatos kettős adóztatás megszüntetéséről szóló, 1990. július 23-i egyezmény (HL L 225., 10. o.) és a megtakarításokból származó kamatjövedelem adóztatásáról szóló, 2003. június 3-i 2003/48/EK tanácsi irányelv (HL L 157., 38. o.; magyar nyelvű kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 369. o.) kivételével a közösségi jog szintjén a mai napig semmilyen egységesítést vagy összehangolást célzó intézkedés nem született a kettős adóztatás elkerülése terén.

23 Ennélfogva a tagállamokra hárul azoknak az intézkedéseknek a meghozatala, amelyek szükségesek ahhoz, hogy megelőzzék az olyan helyzeteket, mint amilyen az alapügyben is kialakult, alkalmazva különösen a nemzetközi adóztatási gyakorlatban követett megosztási szempontokat. Lényegében ez a célja a francia-belga egyezménynek, amely az ilyen helyzetekben megosztja az adóztatási joghatóságot a Francia Köztársaság és a Belga Királyság között. Az említett egyezmény azonban nem képezi tárgyát a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelemnek.

24 A fenti megfontolások alapján azt kell válaszolni az előterjesztett kérdésre, hogy nem ellentétesek a Szerződés 73B. cikkének (1) bekezdésével az olyan tagállami jogszabályok, mint a belga adójogszabályok, amelyek a jövedelemadó terén ugyanazon egységes adómértékkel adóztatják az említett állam területén letelepedett társaság részvényei után járó osztalékot és a másik tagállamban letelepedett társaság részvényei után járó osztalékot, anélkül hogy előírnák az e másik tagállamban levont forrásadó beszámításának a lehetőségét.

A költségekről

25 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:

Nem ellentétesek az EK-Szerződés 73B. cikkének (1) bekezdésével (jelenleg EK 56. cikk (1) bekezdése) az olyan tagállami jogszabályok, mint a belga adójogszabályok, amelyek a jövedelemadó terén ugyanazon egységes adómértékkel adóztatják az említett állam területén letelepedett társaság részvényei után járó osztalékot és a másik tagállamban letelepedett társaság részvényei után járó osztalékot, anélkül hogy előírnák az e másik tagállamban levont forrásadó beszámításának a lehetőségét.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: holland.