

C?338/08. és C?339/08. sz. egyesített ügyek

P. Ferrero e C. SpA

kontra

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Alba

és

General Beverage Europe BV

kontra

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Torino 1

(a Commissione tributaria regionale di Torino [Olaszország] által benyújtott el?zetes döntéshozatali kérelmek)

„El?zetes döntéshozatal iránti kérelem – 90/435/EGK irányelv – A »forrásadó« fogalma – Az osztalékfizetés és a »végleges elszámolás címén történ? adókiegészítés visszatérítése« során az olasz leányvállalat által annak hollandiai székhely? anyavállalatával szemben kétoldalú egyezmény alapján alkalmazott 5%-os levonás”

Az ítélet összefoglalása

1. *Jogszabályok közelítése – A különböz? tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszere – 90/435 irányelv – Az anyavállalatnak juttatott felosztott nyereség forrásadó alóli mentessége a leányvállalat tagállamában – Forrásadó*

(90/435 tanácsi irányelv, 5. cikk, (1) bekezdés)

2. *Jogszabályok közelítése – A különböz? tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszere – 90/435 irányelv – Az anyavállalatnak juttatott felosztott nyereség forrásadó alóli mentessége a leányvállalat tagállamában – Az osztalék gazdasági kett?s adóztatásának megszüntetésére, illetve csökkentésére irányuló nemzeti vagy egyezményes rendelkezésekre vonatkozó kivétel*

(90/435 tanácsi irányelv, 5. cikk, (1) bekezdés és 7. cikk, (2) bekezdés)

1. A nyereséget felosztó társaság által az anyavállalatával szemben a kett?s adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény alapján a „végleges elszámolás címén történ? adókiegészítés visszatérítésére” alkalmazott adólevonás nem képez a felosztott nyereségre kivetett, a különböz? tagállamok anya? és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszerér?l szóló 90/435 irányelv 5. cikkének (1) bekezdése által f?szabály szerint tiltott forrásadót, hiszen ez az adókiegészítés a nyereséget felosztó társaság által támogatott társaságok nyereségadójának kiegészítése, és ennél fogva e kiegészítés összegének az anyavállalat részére történ? visszatérítése úgy tekintend?, mint azon adóbevételek egy részének átruházása, amely abból ered, hogy annak végleges beszedésér?l a nyereséget felosztó társaság székhelye szerinti állam – a fent hivatkozott egyezményben részes két állam közötti megállapodás alapján – lemondott annak érdekében, hogy korlátozza az anyavállalat részére a leányvállalata által fizetett osztalék

gazdasági kettős adóztatását.

E következtetés csak a különféle releváns tényezőknek, többek között annak a körülménynek a nemzeti bíróság által történő megvizsgálását követően alkalmazható, hogy a nemzeti adóhatóság a gyakorlatban nem mondja le következetesen az adókiegészítés által képzett adóbevételről a területén székhellyel rendelkező társaságok által a valamely más tagállamban székhellyel rendelkező társaságok részére történő osztalékfizetéseknél, többek között abban az esetben, ha az e kiegészítésnek megfelelő összeget közvetlenül a nyereséget felosztó társaság utalja át a kedvezményezett társaságnak. Ha a lemondásnak e szándéka kerül megállapításra, akkor az említett átutalást nyereségfelosztásnak lehet minősíteni. Ebben az esetben úgy kellene tekinteni, hogy teljesül azon, a nyereségre kivetett forrásadónak való minősítéshez megkövetelt, adókivetésre vonatkozó feltétel, miszerint az adó alapja a nyereséget felosztó társaság értékpapírjainak hozama. Amennyiben a szóban forgó adólevonás tekintetében a valamely adó forrásadónak való minősítéséhez szükséges – az adófizetési kötelezettséget keletkeztető tényre, illetve az adóalany meghatározására vonatkozó – másik két feltétel is teljesül, akkor az ilyen adólevonás a 90/435 irányelv 5. cikkének (1) bekezdése értelmében fősabály szerint tiltott forrásadót képez.

(vö. 26., 35., 36., 38., 39., 42. pont és a rendelkezés rész 1. pontja)

2. A belföldi illetőségű leányvállalat által annak külföldi illetőségű anyavállalata részére felosztott nyereségre a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján kivetett és a különböző tagállamok anyai és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló 90/435 irányelv 5. cikkének (1) bekezdése értelmében fősabály szerint tiltott forrásadó csak akkor tekinthető az irányelv 7. cikke (2) bekezdésének hatálya alá tartozónak, ha egyrészt az említett egyezmény tartalmaz az osztalékok gazdasági kettős adóztatásának kiküszöbölésére vagy csökkentésére irányuló rendelkezéseket, másrészt pedig az említett adólevonás alkalmazása nem oltja ki e rendelkezések jogkövetkezményeit, aminek vizsgálata a kérdést elterjesztő bíróság feladata.

(vö. 47. pont és a rendelkezés rész 2. pontja)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2010. június 24.(*)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – 90/435/EGK irányelv – A forrásadó fogalma – Az osztalékfizetés és a »végleges elszámolás« címén történő adókiegészítés visszatérítése» során az olasz leányvállalat által annak hollandiai székhelyű anyavállalatával szemben kétoldalú egyezmény alapján alkalmazott 5%-os levonás”

A C-338/08. és C-339/08. sz. egyesített ügyekben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyában, amelyeket a Commissione tributaria regionale di Torino (Olaszország) a Bírósághoz 2008. július 22-én érkezett, 2007. szeptember 17-i, illetve december 17-i határozataival terjesztett el

a **P. Ferrero e C. SpA**

és

az **Agenzia delle Entrate – Ufficio di Alba** (C-338/08),

valamint

a **General Beverage Europe BV**

és

az **Agenzia delle Entrate – Ufficio di Torino 1** (C-339/08)

között folyamatban lévő eljárásokban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: J.-C. Bonichot (előadó), tanácselnök, C. Toader, K. Schiemann, P. Kriis és L. Bay Larsen bírák,

előtanácsnok: P. Cruz Villalón,

hivatalvezető: L. Hewlett előtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2009. december 17-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a P. Ferrero e C. SpA képviseletében M. Cerrato és G. Maisto avvocati,
- a General Beverage Europe BV képviseletében G. Maisto avvocato,
- az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítőtje: P. Gentili avvocato dello Stato,
- az Európai Bizottság képviseletében A. Aresu és R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a előtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a előtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelmek a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelvnek (HL L 225., 6. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 144. o.; a továbbiakban: irányelv) az alapeljárás tényállása idején hatályos változata 5. cikke (1) bekezdésének és 7. cikke (2) bekezdésének értelmezésére irányulnak.

2 Az említett kérelmeket két, egyrészt a P. Ferrero e C. SpA (a továbbiakban: Ferrero), másrészt a General Beverage Europe BV (a továbbiakban: GBE) és az olasz adóhatóság között az utóbbi által az osztalékfizetésnek minősülő pénzáttalás alkalmával levont adó tárgyában folyó peres eljárásban terjesztették elő. Az első ügy a Ferrero által holland anyavállalatának, a Ferrero International BV (a továbbiakban: Ferrero International) részére történő osztalékfizetés és „végleges elszámolás címén történő adókiegészítés visszatérítése” során levont adóval kapcsolatos. A másik ügy a GBE-vel szemben annak olaszországi leányvállalata, a Martini e Rossi Spa (a továbbiakban: Martini) által osztalékfizetés és „végleges elszámolás címén történő adókiegészítés visszatérítése” során levont adóra vonatkozik.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 Az irányelv harmadik preambulumbekkezdése kimondja:

„mivel a különböző tagállamokban működő anyavállalatok és leányvállalataik közötti kapcsolatokat szabályozó jelenlegi adóügyi rendelkezések tagállamonként észrevehetően különbözőek, és általában kevésbé előnyösek azoknál, amelyeket az ugyanazon tagállamban működő anyavállalatokra és ezek leányvállalataira lehet alkalmazni; mivel a különböző tagállamok társaságai közötti együttműködés ezért hátrányban van az ugyanazon tagállam vállalatai közötti együttműködéssel összehasonlítva; mivel szükséges e hátrány kiküszöbölése egy közös rendszer bevezetésével annak érdekében, hogy megkönnyítsék a társaságok csoportosulását”.

4 Az irányelv 1. cikkének (1) bekezdése a következőképpen határozza meg annak hatályát:

„Ezen irányelvet minden egyes tagállam alkalmazza:

- valamely tagállam társasága által kapott felosztott nyereségre, amely más tagállamban működő leányvállalatától származik,
- valamely tagállam társasága által más tagállam társasága számára [juttatott] felosztott nyereségre, amelyeknek az előbbi társaság a leányvállalata.”

5 Az irányelv 3. cikkének (1) bekezdése az anyavállalat és a leányvállalat fogalmát a következőképpen határozza meg:

„Ezen irányelv alkalmazásában:

- a) »anyavállalat«: bármely tagállam olyan társasága, amely eleget tesz a 2. cikkben felsorolt feltételeknek, és egy másik tagállam ugyanezen feltételeknek eleget tevő társasága alaptőkéjéből legalább 25%-kal részesedik;
- b) »leányvállalat«: az olyan társaság, amelynek alaptőkéje az a) pontban említett részesedést magában foglalja.”

6 Az irányelv 5. cikkének (1) bekezdése a következőképpen mondja ki a forrásadó tilalmának elvét:

„Azon nyereség, amelyet a leányvállalat oszt fel az anyavállalata számára, mentesül a forrásadó alól, ha az utóbbi legalább 25% részesedéssel rendelkezik a leányvállalat alaptőkéjében.”

7 Az irányelv 7. cikkének (2) bekezdése ugyanakkor pontosítja:

„Ezen irányelv nem érinti azon nemzeti vagy megállapodáson alapuló rendelkezéseket, amelyeket az osztalékok gazdasági kettős adóztatásának kiküszöbölésére vagy mérséklésére szántak, különös tekintettel azon [rendelkezésekre], amelyek az osztalékban részesülő adójóváírására vonatkoznak.”

A nemzeti jog

8 Az alapeljárás tényállásának idején hatályos olasz jog szerint az osztalékban részesülő olasz társaságok a felosztott osztalék 9/16-od részének megfelelő adójóváírásban részesültek. Az olasz társaságokra vonatkozó adó mértéke 36% volt, ennél fogva a kedvezményezett vállalkozás a kifizető társaság által megfizetett adó összegével megegyező adójóváírásban részesült.

9 Az olasz jogalkotó bizonyos esetekben az osztalékot fizető vállalkozások jövedelmére kivetett adó „végleges elszámolás címén történő kiegészítése” (a továbbiakban: adókiegészítés) lehetőségéről is rendelkezett. A jövedelemadóról szóló, az 1986. december 22-ii 917. sz. köztársasági elnöki rendelettel (a GURI 1986. december 31-ii, 302. száma) jóváhagyott jogszabály egységes szerkezetű szövegének 105. cikkének (1) bekezdése az alapeljárás tényállásának idején hatályos változata szerint úgy rendelkezett, hogy az említett adókiegészítés akkor volt alkalmazandó, ha a kifizetett osztalék összege meghaladta a leányvállalat adóbevallásában szereplő jövedelem 64%-át, és e kiegészítés összege a különbözet 9/16-od részének felel meg.

Az Olasz Köztársaság és a Holland Királyság között létrejött kétoldalú egyezmény

10 Az Olasz Köztársaság és a Holland Királyság között létrejött, a jövedelem- és a vagyonadók terén a kettős adóztatás elkerüléséről, valamint az adóelkerülés megelőzéséről szóló, jegyzőkönyvvel kiegészített, 1990. május 8-án Hágában megkötött egyezmény (a továbbiakban: kétoldalú egyezmény) 10. cikkének (1) bekezdésében rögzíti azt az elvet, miszerint az osztalékok az osztalékban részesülő társaság államában adóznak.

11 Ezen elvtől eltérően a kétoldalú egyezmény 10. cikke (2) bekezdése a) pontjának i. alpontja lehetővé teszi az osztaléknak az osztalékot fizető társaság államában történő adóztatását is, a következő feltételek mellett:

„Mindazonáltal ezen osztalék az osztalékot fizető társaság székhelye szerinti államban is megadóztatható az említett állam jogszabályai szerint, de ha az osztalékban részesülő személy az osztalék tényleges kedvezményezettje, akkor az így megállapított adó nem haladhatja meg:

a) i. az osztalék bruttó összegének 5%-át, ha a tényleges kedvezményezett olyan társaság, amely az osztalékfizetésről szóló határozat meghozatalának időpontját megelőző 12 hónap folyamán a szavazatra jogosító részvények 50%-át meghaladó részesedéssel rendelkezett az osztalékot fizető társaságban.”

12 A kétoldalú egyezmény 10. cikkének (3) bekezdése a következőképpen rendelkezik arról a lehetőségről, hogy a holland társaság kérheti a jelen ítélet 9. pontjában említett adókiegészítés visszatérítését:

„A Hollandiában lakó vagy székhellyel rendelkező azon személy, aki vagy amely Olaszországban székhellyel rendelkező társaságtól osztalékot kap, az ezen osztalékokra vonatkozó, adókiegészítésnek megfelelő összegű visszatérítésre jogosult az említett társaságtól, amennyiben a (2) bekezdésben foglalt adó levonásra került. E visszatérítés az olasz jogszabályok által előírt határidőn belül ugyanezen társaság közreműködésével igényelhető, amely ilyen esetben a

hollandiai lakó? vagy székhely? személy nevében és érdekében jár el.

E rendelkezés azokra az osztalékokra vonatkozik, amelyek kifizetésér?l a jelen egyezmény hatálybalépésének id?pontját követ?en döntöttek.

A kifizet? társaság a fent említett összeget a Hollandiában lakó? vagy székhellyel rendelkező személynek az utóbbit megillet? osztalék megfizetésével egyidej?leg is kifizetheti, és az általa fizetend? adó ugyanezen összegét az említett kifizetést követ? első jövedelemadó?bevallás alkalmával levonhatja [...]"

13 A kétoldalú egyezmény 10. cikke (5) bekezdésének a) és b) pontja részletesen meghatározza:

„a) A jelen cikkben alkalmazott »osztalék« fogalma a részvényekb?l származó jövedelemre utal [...]

b) Szintén kifizetett osztaléknak min?sülnek azon, az Olaszországban székhellyel rendelkező társaság által a (3) bekezdésben említett adókiegészítés címén visszatérített bruttó összegek, amelyek az e társaság által kifizetett osztalékokhoz kapcsolódnak.”

14 A kétoldalú egyezmény 24. cikkének (3) bekezdése ezenfelül így rendelkezik:

„(3) Az el?bbiekben felül Hollandia így kiszámított levonást tesz lehetővé a holland adóból azon jövedelemrészek tekintetében, amelyek a jelen [...] egyezmény 10. cikkének (2) bekezdése értelmében Olaszországban adóznak, amennyiben e jövedelemrészek az (1) bekezdésben említett adóalap részét képezik. E levonás összege megegyezik az Olaszországban e jövedelemrészek tekintetében megfizetett adóval, azonban nem haladhatja meg azon csökkentés összegét, amely akkor lenne lehetséges, ha az adóalapnak ily módon részét képez? jövedelemrészek lennének a holland adó alól mentes egyedüli jövedelemrészek a kett?s adóztatás elkerülésére irányuló holland jogszabályok rendelkezéseinek értelmében.”

Az alapeljárások és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

15 A Ferrero és a Martini, amelyek alapt?kéjében anyavállalataik, a Ferrero International és a GBE 100%-os részesedéssel rendelkeznek, ez utóbbiak részére 1997-ben, illetve 1998-ban, osztalékot fizettek, és a kétoldalú egyezmény 10. cikkének (3) bekezdése alapján „visszatérítették” részükre az adókiegészítést.

16 Az olasz adóhatóság e négy átutalás tekintetében 5%-os adót vont le a kétoldalú egyezmény 10. cikke (2) bekezdése a) pontjának i. alpontja alapján. A Ferrero International és a GBE ezt követ?en mindketten kérték az így alkalmazott levont adó visszatérítését. Az említett adóhatóság által hozott elutasító határozatokat követ?en az alapeljárás felperesei a Commissione tributaria regionale di Cuneóhoz, illetve a Commissione tributaria regionale di Torinóhoz fordultak. A végül eléje került két alapügyben a Corte suprema di cassazione egyrészt úgy ítélte meg, hogy az osztalékokból így levont adó összeegyeztethet? az irányelvvel, másrészt viszont ugyanez nem mondható el az adókiegészítés visszatérítéséb?l levont adóra. Az említett bíróság ezt követ?en a két ügyet visszautalta a Commissione tributaria regionale di Torinóhoz.

17 E körülmények között a Commissione tributaria regionale di Torino úgy határozott, hogy a C/338/08. sz. ügyben felfüggeszti az eljárást, és a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé el?zetes döntéshozatal céljából:

„1) Az [adókiegészítésre] kivetett adót az [...] irányelv 5. cikkének (1) bekezdésében tiltott, nyereségre kivetett forrásadónak kell?e tekinteni (jelen esetben a leányvállalat a megállapodáson

alapuló szabályozást választotta)?

2) Másodlagosan, amennyiben az első kérdésre a válasz igeni?, alkalmazható-e a hivatkozott irányelv 7. cikkének (2) bekezdésében foglalt védzáradék?”

18 E körülmények alapján a Commissione tributaria regionale di Torino úgy határozott, hogy a C?339/08. sz. ügyben felfüggeszti az eljárást, és a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé elzetes döntéshozatal céljából:

„1) Az [adókiegészítésre] kivetett adót az [...] irányelv 5. cikkében tiltott, nyereségre kivetett forrásadónak kell-e tekinteni?

2) Alkalmazható-e az [...] irányelv 7. cikkének (2) bekezdésében foglalt védzáradék; különösen pedig az [...] irányelv 7. cikkének (2) bekezdését akként kell-e értelmezni, hogy a tagállam eltekinthet az irányelv 5. cikkének (1) bekezdésében foglalt mentesség alkalmazásától olyan esetben, ha kétoldalú megállapodás értelmében az anyavállalat székhelye szerinti ország e társaság számára adójóváírást biztosít?”

19 A Bíróság elnöke 2008. szeptember 16-i végzésével az írásbeli és a szóbeli szakasz, valamint az ítélethozatal céljából egyesítette a C?338/08. és a C?339/08. sz. ügyeket.

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

20 Mindenekelőtt megjegyzendő, hogy az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések megfogalmazásából kifejezetten az következik, hogy azok kizárólag az olasz adóhatóság által a kétoldalú egyezmény alapján az olasz társaságok által holland anyavállalataik részére átutalt adókiegészítés visszatérítéséből levont 5%-os adó uniós joggal való összeegyeztethetőségére vonatkoznak.

21 A kérdések tehát nem érintik sem az olasz társaságok által holland anyavállalataik részére fizetett osztalékokból levont adó uniós joggal való összeegyeztethetőségét, sem *a fortiori* az ezen osztalékokra az alapeljárás tárgyát képező olasz jogszabályok által előírt módon alkalmazott adózási rendszer e joggal való összeegyeztethetőségét.

Az első kérdésről

22 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra kéri a Bíróságot, állapítsa meg, hogy az olasz adóhatóság által a kétoldalú egyezmény 10. cikke (2) bekezdése a) pontjának i. alpontja alapján az olasz társaságok által holland anyavállalataik részére ugyanezen egyezmény 10. cikkének (3) bekezdése értelmében visszatérített adókiegészítésből levont 5%-os adó az irányelv 5. cikkének (1) bekezdése által tiltott forrásadónak minősül-e.

23 Elzetiesen emlékeztetni kell arra, hogy többek között az irányelv harmadik preambulumbekkezdéséből következően annak célja a közös adórendszer bevezetésével a különböző tagállamok társaságai közötti együttműködésnek az azonos tagállamon belüli társaságok együttműködésével szembeni pönalizálásának felszámolása, és ezáltal a társaságok közösségi szintű csoportosulásának elősegítése. Így az irányelv 5. cikkének (1) bekezdése a kettős adóztatás elkerülése érdekében előírja a forrásadó alóli mentességet a leányvállalat államában a nyereségnek az anyavállalat részére való felosztásakor, ha ez utóbbi legalább 25%-os részesedéssel rendelkezik a leányvállalat alaptőkéjében (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.] 45. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

24 Az alapügyekben nem vitatott, hogy a szóban forgó holland társaságok, azaz a Ferrero

International és a GBE az irányelv 3. cikkének (1) bekezdése értelmében a Ferrero és a Martini anyavállalatainak minősülnek.

25 Ezenfelül az irányelv 5. cikke (1) bekezdésében szereplő „forrásadó” fogalma nem korlátozódik egyes, pontosan meghatározott nemzeti adónemekre (lásd a fent hivatkozott Océ van der Grinten ügyben hozott ítélet 46. pontját). Másfelől valamely adó, díj, illeték vagy hozzájárulás közösségi jog szempontjából történő minősítése a Bíróságra tartozik, az adó objektív jellemzőitől függetlenül, függetlenül attól, hogy minek minősül a nemzeti jog értelmében (lásd a fent hivatkozott Océ van der Grinten ügyben hozott ítélet 46. pontját).

26 E tekintetben az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az irányelv 5. cikkének (1) bekezdése értelmében vett felosztott nyereségre kivetett forrásadót képez minden olyan jövedelemadó, amelyet abban az államban szednek be, ahol az osztalékfizetésre sor kerül, és amelyek tekintetében az adókötelezettséget keletkeztető tény az osztalék vagy egyéb értékpapírból származó jövedelem kifizetése, az adóalany pedig ezen értékpapírok tulajdonosa (lásd többek között a fent hivatkozott Océ van der Grinten ügyben hozott ítélet 47. pontját és a C-284/06. sz. Burda-ügyben 2008. június 26-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-4571. o.] 52. pontját).

27 Annak vizsgálatához, hogy az ítélkezési gyakorlat által meghatározott második – adókiegészítésre vonatkozó – feltétel teljesül-e, azt kell megtudni, hogy vajon az alapügyekben az adóalap, vagyis az adókiegészítésnek az 5%-os adókulcs alkalmazására alapot adó visszatérítése tekinthető-e nyereségfelosztásnak. E tekintetben az a tény, hogy a kétoldalú egyezmény 10. cikkének (5) bekezdésében kifejezetten „osztaléknak” minősíti az adókiegészítés visszatérítését, nem lehet döntő jelentőségű abból a szempontból, hogy azt minek kell minősíteni az uniós jog szerint.

28 E kérdés viszont annak elzetes feltárását igényli, hogy miként kell magát az adókiegészítést minősíteni.

29 E tekintetben megjegyzendő, hogy – amint az az iratokból és többek között az Olasz Köztársaság által a Bíróság által feltett kérdésekre benyújtott válasz tartalmából kiderül – az adókiegészítést az olasz jogalkotó azért vezette be, hogy elkerülje, hogy az osztalékban részesülő társaság az osztalékfizetés alkalmával adójóváírásban részesüljön olyan adó után, amelyet a nyereséget felosztó társaság – bármilyen okból kifolyólag – nem fizetett meg.

30 E mechanizmus tehát úgy működik, hogy a nyereséget felosztó társaság azon nyereségét adóztatják meg, amelyet ezt megelőzően nem vagy csak korlátozottan adóztattak meg a nyereséget felosztó társaság oldalán.

31 Fenntartva, hogy e különböző tényezőket a nemzeti bíróságnak még ellenőriznie kell, az adókiegészítés ily módon az osztalékot fizető társaság terhére kivetett kiegészítő adót képez, amely annak elkerülésére szolgált, hogy amikor olasz társaságnak osztalékot fizetnek, az ne részesülhessen adójóváírásban olyan adó után, amelyet az osztalékot fizető társaság nem fizetett meg.

32 Meg kell állapítani, hogy ezt az adót attól függetlenül alkalmazzák, hogy a felosztott nyereséget belföldi vagy olyan külföldi – például holland – illetőségű társaságnak fizetik-e, amely nem részesülhet az olasz jogszabályok szerinti adójóváírásban.

33 E tekintetben kiemelhető, hogy a Bíróság úgy ítélte meg, hogy nem ellentétes a letelepedés szabadságával az olyan szabályozás, amelynek alapján a valamely tagállamban honos leányvállalat által az anyavállalata számára felosztott nyereség adóztatása ugyanilyen korrekciós mechanizmus alá tartozik, amelynek célja annak elkerülése, hogy ne járjon adójóváírás a meg

nem fizetett adó után, függetlenül attól, hogy az anyavállalat ugyanazon tagállamban honos-e, vagy valamely más tagállamban, habár a belföldi illetőség? anyavállalatokkal ellentétben a külföldi illetőség?ek nem részesülnek adójóváírásban a leányvállalatuk székhelye szerinti tagállamban (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Burda-ügyben hozott ítélet 96. pontját).

34 Másfelől az adókiegészítés önmagában nem tekinthet az irányelv 5. cikkének (1) bekezdése által tiltott forrásadónak, hiszen nem az értékpapírok tulajdonosa az adóalany, hanem az osztalékot fizető társaság (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Burda-ügyben hozott ítélet 55. és 56. pontját).

35 Ennélfogva – fenntartva, hogy a kérdést elterjeszt bíróságnak e kérdést még vizsgálnia kell – abból a premisszából kell kiindulni, miszerint az adókiegészítés a társaságok nyereségére kivetett és az osztalékot fizető társaságra háruló olyan kiegészítő adó, amely nem ellentétes az irányelvvel.

36 Ebből az következik, hogy e kiegészítés „összegének” „visszatérítése”, amelyhez a holland társaságoknak a kétoldalú egyezmény 10. cikkének (3) bekezdése értelmében joguk van, úgy tekintendő, mint azon adóbevételek egy részének átruházása, amely abból ered, hogy annak végleges beszedéséről az olasz állam – az egyezményben részes két állam közötti megállapodás alapján – lemondott annak érdekében, hogy korlátozza a holland társaság részére olasz leányvállalata által fizetett osztalék gazdasági kettős adóztatását.

37 Szintén e minősítést erősíti a kétoldalú egyezmény 10. cikkének (3) bekezdése, amely úgy rendelkezik, hogy amikor a pénzátutalást közvetlenül az osztalékot fizető társaság végzi el, akkor ezt követően levonhatja az olasz adóhatóságnak fizetendő adó összegét. Ugyanis az olasz adóhatóságot illető adónak a kifizető társaság által az anyavállalata részére átutalt összegből való levonása – figyelemmel magának az adókiegészítésnek a rendszerére – csakis annak, és így az ahhoz a kétoldalú egyezmény által kapcsolt visszatérítési jognak az adójellegével magyarázható.

38 Mindazonáltal a kérdést elterjeszt bíróságnak kell értékelnie e különféle tényezőket, és különösen azt megvizsgálnia, hogy az olasz adóhatóság a gyakorlatban nem mond-e következetesen le az adókiegészítés által képzett adóbevételről az olasz társaságok által a holland társaságok részére történő osztalékfizetéseknél, többek között abban az esetben, ha az adókiegészítést nem az említett hatóság szedi be, de az annak megfelelő összeget közvetlenül az olasz társaság utalja át a holland társaságnak. Ugyanis, ha a lemondásnak e szándéka kerül megállapításra, akkor az említett átutalást annak megtörténtével nyereségfelosztásnak lehet minősíteni.

39 Ebben az esetben úgy kellene tekinteni, hogy teljesül a nyereségre kivetett – a jelen ítélet 26. pontjában említett és az irányelv 5. cikkének (1) bekezdése értelmében vett – forrásadónak való minősítés kapcsán vizsgált adókivetésre vonatkozó feltétel. Amennyiben az alapügyek tárgyát képezőhöz hasonló adólevonás tekintetében a szintén az említett pontban említett, valamely adó forrásadónak való minősítéséhez szükséges – a vizsgált adó fizetésére való kötelezettséget keletkeztető tényre, illetve az adóalany meghatározására vonatkozó – másik két feltétel is teljesül, akkor azt kell megállapítani, hogy az ilyen adólevonás az irányelv 5. cikkének (1) bekezdése értelmében vett forrásadót képez.

40 E különböző fenntartások mellett azt a következtetést kell levonni, hogy az alapügyek tárgyát képező adókiegészítés-visszatérítés az olasz adóhatóság adóbevétele holland társaság részére történő átruházásának felel meg, és ennek következtében nem minősíthető értékpapírból származó jövedelemnek (lásd analógiaként a fent hivatkozott Océ van der Grinten ügyben hozott ítélet 56. pontját).

41 Ebben az esetben az alapügyek tárgyát képezőhöz hasonló adólevonás alapját nem értékpapírból származó jövedelem képezi, és e ténymegállapítás elegendő azon következtetéshez, hogy amennyiben azt az adókiegészítés-visszatérítésre alkalmazzák, az említett adólevonás nem képez a felosztott nyereségre kivetett, az irányelv 5. cikkének (1) bekezdése által főszabály szerint tiltott forrásadót.

42 Az előzőekben kifejtettekre való tekintettel az előterjesztett első kérdésre azt a választ kell adni, hogy – fenntartva különösen azt, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak a jelen ítélet 38. pontjában kifejtetteknek megfelelően meg kell vizsgálnia az alapügyek tárgyát képező, az olasz társaság által holland társaság részére a kétoldalú egyezmény 10. cikkének (3) bekezdése alapján juttatott „végleges elszámolás címén történő adókiegészítés” „visszatérítésének” természetét – úgy kell tekinteni, hogy amennyiben azt az említett visszatérítésre alkalmazzák, az alapügyek tárgyát képezőkhöz hasonló adólevonás nem képez a felosztott nyereségre kivetett, az irányelv 5. cikkének (1) bekezdése által főszabály szerint tiltott forrásadót. Mindazonáltal, amennyiben a kérdést előterjesztő bíróság úgy ítéli meg, hogy ezen adókiegészítés szóban forgó „visszatérítése” nem adó jellegű, akkor az alapügyek tárgyát képezőhöz hasonló adólevonás a felosztott nyereségre kivetett, az irányelv 5. cikkének (1) bekezdése által főszabály szerint tiltott forrásadót képez.

A második kérdésről

43 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra kéri a Bíróságot, hogy állapítsa meg, hogy abban az esetben, ha az alapügyek tárgyát képezőhöz hasonló adólevonás a felosztott nyereségre kivetett, az irányelv 5. cikkének (1) bekezdése által főszabály szerint tiltott forrásadót képez, akkor ennek ellenére ezen irányelv 7. cikkének (2) bekezdésének hatálya alá tartozhat-e.

44 Amennyiben az adókiegészítés visszatérítése jellegének a kérdést előterjesztő bíróság által a jelen ítélet 38. pontjában kifejtett módon elvégzett vizsgálata annak megállapítására vezetne, hogy az alapügyek tárgyát képező adólevonás a felosztott nyereségre kivetett, az irányelv 5. cikkének (1) bekezdése értelmében vett forrásadót képez, akkor meg kell vizsgálni, hogy az ugyanezen irányelv 7. cikke (2) bekezdésének hatálya alá tartozik-e.

45 E tekintetben először is emlékeztetni kell arra, hogy mivel eltérést képez a felosztott nyereségre kivetett forrásadónak a 90/435 irányelv 5. cikke (1) bekezdésében kimondott tilalmát előíró főszabálytól, ezen irányelv 7. cikkének (2) bekezdését szigorúan kell értelmezni (lásd a fent hivatkozott Océ van der Grinten ügyben hozott ítélet 86. pontját).

46 Ezt követően meg kell állapítani, hogy bár a kétoldalú egyezménynek – miként címéből is következik – az a célja, hogy kerülje a kettős adóztatást a jövedelem és a vagyonadók terén, az alapeljárásbeli ügyek tárgyát képező adólevonás csak akkor tekinthető az irányelv 7. cikke (2) bekezdésének hatálya alá tartozónak, ha egyrészt a kétoldalú egyezmény tartalmaz az osztalékok gazdasági kettős adóztatásának kiküszöbölésére vagy csökkentésére irányuló rendelkezéseket, másrészt pedig az említett adólevonás alkalmazása nem oltja ki e rendelkezések jogkövetkezményeit (lásd többek között ez utóbbi feltétellel kapcsolatban a fent hivatkozott Océ van der Grinten ügyben hozott ítélet 87. pontját), aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

47 E körülményekre való tekintettel az előterjesztett második kérdésre azt a választ kell adni, hogy ha a kérdést előterjesztő bíróságnak azt kell megállapítania, hogy az alapügyek tárgyát képező adólevonás az irányelv 5. cikkének (1) bekezdése értelmében vett, felosztott nyereségre kivetett forrásadó, akkor ezen adólevonás csak akkor tekinthető az irányelv 7. cikke (2) bekezdésének hatálya alá tartozónak, ha egyrészt az említett egyezmény tartalmaz az osztalékok

gazdasági kettős adóztatásának kiküszöbölésére vagy csökkentésére irányuló rendelkezéseket, másrészt pedig az említett adólevonás alkalmazása nem oltja ki e rendelkezések jogkövetkezményeit, aminek vizsgálata a kérdést elterjesztő bíróság feladata.

A költségekről

48 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést elterjesztő 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 (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

1) Fenntartva különösen azt, hogy a kérdést elterjesztő bíróságnak a jelen ítélet 38. pontjában kifejtetteknek megfelelően meg kell vizsgálnia az alapügyek tárgyát képező, az olasz társaság által holland társaság részére az Olasz Köztársaság és a Holland Királyság között létrejött, a jövedelem- és a vagyonadók terén a kettős adóztatás elkerüléséről, valamint az adóelkerülés megelőzéséről szóló, jegyzőkönyvvel kiegészített, 1990. május 8-án Hágában megkötött egyezmény 10. cikkének (3) bekezdése alapján juttatott „végleges elszámolás címén történő adókiegészítés” „visszatérítésének” természetét, úgy kell tekinteni, hogy amennyiben azt az említett visszatérítésre alkalmazzák, az alapügyek tárgyát képezőkhöz hasonló adólevonás nem képez a felosztott nyereségre kivetett, a különböző tagállamok anyai és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelvnek az alapeljárások tényállása megvalósulásának idején hatályos változata 5. cikkének (1) bekezdése által főszabály szerint tiltott forrásadót. Mindazonáltal, amennyiben a kérdést elterjesztő bíróság úgy ítéli meg, hogy ezen adókiegészítés szóban forgó „visszatérítése” nem adó jellegű, akkor az alapügyek tárgyát képezőkhöz hasonló adólevonás a felosztott nyereségre kivetett, az említett irányelv 5. cikkének (1) bekezdése által főszabály szerint tiltott forrásadót képez.

2) Ha a kérdést elterjesztő bíróságnak azt kell megállapítania, hogy az alapügyek tárgyát képező adólevonás a 90/435 irányelvnek az alapeljárások tényállása megvalósulásának időpontjában hatályos változata 5. cikke (1) bekezdésének értelmében vett, felosztott nyereségre kivetett forrásadó, akkor ezen adólevonás csak akkor tekinthető az ugyanezen irányelv 7. cikke (2) bekezdésének hatálya alá tartozónak, ha egyrészt az említett egyezmény tartalmaz az osztalékok gazdasági kettős adóztatásának kiküszöbölésére vagy csökkentésére irányuló rendelkezéseket, másrészt pedig az említett adólevonás alkalmazása nem oltja ki e rendelkezések jogkövetkezményeit, aminek vizsgálata a kérdést elterjesztő bíróság feladata.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: olasz.