

JULIANE KOKOTT

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2010. november 11.(1)

C?436/08. és C?437/08. sz. egyesített ügyek

Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH (C?436/08. sz. ügy)

és

Österreichische Salinen AG (C?437/08. sz. ügy)

kontra

Finanzamt Linz

(Az Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz [Ausztria] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„A t?ke szabad mozgása – Portfóliórészesedések – Társasági adó – Osztalékok gazdasági kett?s adóztatásának elkerülése – Mentesítési módszer belföldi osztalékok esetében – Feltételes mentesítési módszer a beszámítási módszerre való esetleges áttéréssel más EU?/EGT?államok esetében – Igazolási nehézségek a külföldön megfizetett társasági adó tekintetében? A mentesítési és a beszámítási módszer alkalmazásának mell?zése harmadik országból származó osztalékok esetében – Igazolási lehet?ségek ? Arányosság – A kit?zött cél koherens és szisztematikus követése”

Tartalomjegyzék

I – Bevezetés

II – Az osztrák jog

III – A tényállás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

IV – Jogi értékelés

A – A Haribo?ügyben el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett második kérdésről

1. El?zetes megjegyzések

2. Korlátozás fennállása
3. Igazolás
 - a) Összehasonlíthatóság a gazdasági kettős adóztatás veszélye tekintetében
 - b) Összehasonlíthatóság a gazdasági kettős adóztatás elkerülésére alkalmazandó módszer tekintetében
4. Arányosság
 - a) Alkalmasság és szükségesség
 - b) Közben? következtetés
 - c) Koherens célkövetés
5. Következtetés

B – A Haribo-ügyben elzetes döntéshozatalra elterjesztett első kérdés?

1. A kérdés elfogadhatósága
2. A kérdésre adandó válasz
 - a) Korlátozás
 - b) Igazolás
 - c) Arányosság
 - d) Következtetés

C – A Haribo-ügyben elzetes döntéshozatalra elterjesztett harmadik kérdés?

1. Korlátozás
2. Igazolás
 - a) Sajátosságok harmadik országbeli vonatkozás esetén
 - b) Az egyes igazoló okok
 - i) Az adóztatási joghatóság megosztása
 - ii) Viszonosság
 - iii) Adóellen?rzés
 - c) Következtetés

D – A Haribo-ügyben elzetes döntéshozatalra elterjesztett 4., 4.1. és 4.2. kérdés?

E – Az Österreichische Salinen ügyben elzetes döntéshozatalra elterjesztett két kérdés?

1. A kérdések elfogadhatósága

2. Az elzeter döntéshozatalra elterjesztett kérdésekre adandó válasz

V – Véggövetkeztetések

I – Bevezetés

1. A jelen ügyek tárgyát ismét külföldi osztalékok adóztatása képezi. Az osztrák társaságiadó-jog olyan rendelkezéseket tartalmaz, amelyek célja annak elkerülése, hogy a vállalkozások által osztalék formájában kiosztott nyereségre kétszer vessenek ki társasági adót, egyszer az osztalékot fizet? társaság szintjén, egy másik alkalommal pedig az osztalékban részesül? társaság szintjén. Belföldi osztalékok esetében az ilyen gazdasági kett?s adóztatást azáltal kerül el, hogy az osztalékok az osztalékban részesül? társaság szintjén társaságiadó-mentesek. Külföldi osztalékok esetében azonban a részesedés mértékét?, az elzeteren megfizetett adótól és a származástól függ, hogy mentességet biztosítanak?e, a külföldi társasági adót csupán beszámítják?e, vagy egyik módszert sem alkalmazzák.

2. A más EU-államokból származó portfólióosztalékok, vagyis a 10% alatti részesedésekből származó osztalékok esetében a mentesség, illetve a beszámítás rendszerint nyilvánvalóan amiatt hiúsul meg, hogy az osztalékban részesül? személynek nem sikerül beszereznie az ehhez megkövetelt, külföldön megfizetett társasági adóra vonatkozó adatokat. Végeredményben tehát ilyen esetekben mégis gazdasági kett?s adóztatásra kerül sor. Amennyiben a portfólióosztalék olyan EGT-államból származik, amely nem tagja az Európai Uniónak, még az átfogó közigazgatási és végrehajtási jogsegély is feltételt képez. A harmadik országból származó portfólióosztalékok tekintetében a gazdasági kett?s adóztatás elkerülését eleve nem írták el?. Azt kell megvizsgálni, hogy a külföldi portfólióosztalékok e különleges kezelése mennyiben egyeztethet? össze a t?ke szabad mozgásával. E tekintetben ismét a mentesítési és a beszámítási módszer egyenérték?ségének kérdésér?(2), a harmadik országokba irányuló és onnan ered? tkemozgások esetleges sajátosságairól(3), valamint a korlátozások arányosságának kérdésér?l van szó, amennyiben e korlátozásokat olyan megfontolásokra alapítják, amelyek ugyan jogosak lehetnek, de amelyeket nem koherens módon követnek(4).

II – Az osztrák jog

3. A 2009. évi Budgetbegleitgesetz (a költségvetés elfogadásáról szóló 2009. évi törvény)(5) által módosított 1988. évi Körperschaftsteuergesetz(6) (a társasági adóról szóló 1988. évi törvény, a továbbiakban: KStG) 10. §?a, amely „A részesedésből?l szerzett jövedelmek és a min?sített nemzetközi részesedésekből?l származó jövedelmek adómentessége” címet viseli, és amelyet a KStG 26c. §?a 16. pontjának b) alpontja szerint minden folyamatban lév? adókimutatásra alkalmazni kell, a következ?:

„(1) A részesedésből?l szerzett jövedelmek mentesek a társasági adó alól. Részesedésből?l szerzett jövedelmek a következ?k:

1. Belföldi t?ketársaságban és kereskedelmi célú belföldi szövetkezetben társasági és szövetkezeti részesedés formájában fennálló részesedésből?l származó mindenféle osztalék.

[...]

5. Az 1–4. pont értelmében vett, olyan külföldi társaságban fennálló részesedésből?l származó osztalék, amely megfelel az 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv [HL L 255., 6. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.] 2. cikke szerinti, a jövedelemadóról szóló

1988. évi törvény [1988. évi Einkommensteuergesetz] 2. mellékletében elírt feltételeknek, és nem tartozik a 7. pont hatálya alá.

6. Az 1–4. pont értelmében vett, az [Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodás valamely részes] államában honos olyan társaságban fennálló részesedésről származó osztalék, amely összehasonlítható a 7. § (3) bekezdésének hatálya alá tartozó belföldi társaságokkal, és amelyek honossága szerinti állammal átfogó, kölcsönös közigazgatási és végrehajtási jogsegély áll fenn, amennyiben nem tartozik a 7. pont hatálya alá.

7. A (2) bekezdés értelmében vett minősített nemzetközi részesedésekről származó bármely osztalék.

(2) Minősített nemzetközi részesedésről van szó, ha a KStG 7. §a (3) bekezdésének hatálya alá tartozó adóalanyok vagy korlátlan adókötelezettséggel rendelkező, a 7. § (3) bekezdésének hatálya alá tartozó belföldi adóalanyokkal összehasonlítható egyéb társaságok tőkerészesedés formájában megszakítás nélkül legalább egy évig igazolhatóan legalább egytized részben részesei

1. valamely belföldi tőketársasággal összehasonlítható külföldi társaságnak,

2. valamely más, az 1990. július 23-ai 90/435/EGK tanácsi irányelv (HL L 225., 6. o.; magyar nyelvű kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.) mindenkor hatályos 2. cikke szerinti, a jövedelemadóról szóló 1988. évi törvény 2. mellékletében elírt feltételeknek megfelelő külföldi társaságnak.

Az említett egyéves határidő nem vonatkozik azon részesedésekre, amelyeket tőkeemelés útján szereztek, amennyiben a részesedés mértéke ezáltal nem növekedett.

[...]

(4) Az (1) bekezdés 7. pontjában foglaltaktól eltérően a (2) bekezdés szerinti osztalék, valamint a minősített nemzetközi részesedésekről származó nyereség, veszteség és egyéb értékváltozás a következő esetekben nem mentes a társasági adó alól, ha olyan okok állnak fenn, amelyekre tekintettel a pénzügyminiszter [Bundesminister für Finanzen] az adómentességet az adócsalás és a visszaélések elkerülése érdekében rendeletben megvonja (az adózás rendjéről szóló szövetségi törvény [Bundesabgabenordnung] 22. §a). Ilyen okok állnak fenn különösen akkor, ha

1. a külföldi társaság tevékenységének középpontjában közvetlenül vagy közvetve kamatokból, ingó anyagi vagy szellemi gazdasági javak átengedéséről és részesedések elidegenítéséről származó bevételek megszerzése áll; és

2. a külföldi társaság bevétele az adóalap megállapítása, illetve az adókulcsok tekintetében nem tartozik az osztrák társasági adóval összehasonlítható külföldi adókötelezettség alá.

(5) Az (1) bekezdés 5. és 6. pontjától eltérően az osztalék nem mentes a társasági adó alól, ha a következő feltételek egyike fennáll:

1. A külföldi társaság külföldön ténylegesen sem közvetlenül, sem közvetve nem tartozik az osztrák társasági adóval összehasonlítható adó hatálya alá, vagy

2. a külföldi társaságból származó nyereség külföldön az osztrák társasági adóval összehasonlítható adó hatálya alá tartozik, amelynek alkalmazandó adókulcsa több mint tíz százalékponttal alacsonyabb, mint a 22. § (1) bekezdése szerinti osztrák társasági adó, vagy

3. a külföldi társaság külföldön átfogó alanyi vagy tárgyi adómentesség hatálya alá tartozik. Az (1) és (3) bekezdés szerinti adómentesség figyelmen kívül marad.

(6) A (4) és (5) bekezdésben foglalt esetekben a társasági adónak megfelelő külföldi adóhoz kapcsolódó mentesítést az osztalékok tekintetében a következőképpen kell elvégezni: Az osztalékfizetés előzetesen megfizetett adójának tekintendő külföldi adót kérelemre a belföldi társasági adó azon részébe kell beszámítani, amely a minősített nemzetközi részesedésből származó osztalékokra esik. A beszámítható külföldi adót a jövedelem számítása során hozzá kell számítani a minősített nemzetközi részesedésből származó osztalékhoz.”

4. A kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint a beszámítási módszer keretében a külföldi adóztatás igazolása tekintetében továbbra is a Bundesministerium für Finanzen (Szövetségi Pénzügyminisztérium) korábbi jogi helyzettel kapcsolatban kiadott tájékoztatása irányadó(7). Eszerint a társasági adó beszámítása érdekében az adóalanyok a társaságiadóbevalláshoz a következő tartalmú nyilatkozatot kell mellékelni:

- annak az osztalékot fizető társaságnak a pontos megjelölése, amelyben a részesedés fennáll;
- a részesedés mértékének pontos megjelölése;
- az osztalékot fizető társaságot a székhelye szerinti államban terhelő társaságiadókulcs pontos megjelölése. Ha e társaság nem tartozik a székhelye szerinti állam rendes adórendszerének hatálya alá (hanem például kedvezményes adókulcs terheli, alanyi adómentességben vagy széles körű tárgyi adómentességben/adókedvezményben részesül), akkor a ténylegesen alkalmazandó adókulcsot kell megjelölni;
- a fenti paraméterek alapján számított külföldi társaságiadóteher részesedésére eső részének a megjelölése;
- a ténylegesen kivetett forrásadókulcs pontos megjelölése (a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény szerinti forrásadókulcs korlátai között);
- a beszámítandó adó kiszámítása.

III – A tényállás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

5. Az Österreichische Salinen AG (a továbbiakban: Österreichische Salinen), osztrák jog alapján létrehozott, ausztriai székhellyel rendelkező kétársaság a 2002-es évben üzemi veszteséget mutatott ki. Ebben az adóévben belföldi befektetési alapok révén az Európai Unió tagállamaiban és harmadik országokban székhellyel rendelkező külföldi kétársaságok osztalékaiból álló jövedelemre tett szert. A KStG akkor hatályos változata szerint az illetékes adóhivatal a belföldi osztalékokat mentesítette az adó alól, a 25% alatti részesedésekből származó külföldi osztalékok tekintetében azonban ezt megtagadta.

6. Az adóhatározattal szemben előterjesztett keresetet („Berufung”) elbíráló Unabhängiger Finanzsenat [független pénzügyi tanács] ezt a tétmozgás szabadsága nem igazolt megsértésének tekintette, és a külföldi osztalékokat – a belföldi osztalékokra vonatkozó rendelkezést analógia útján alkalmazva – adómentes jövedelemként kezelte, minek során a forrásadó beszámítására nem került sor.

7. Ezt követően az adóhivatal a Verwaltungsgerichtshofhoz [közigazgatási bíróság] fordult, amely nem osztotta ezt az álláspontot. Jóllehet a 2008. április 17-i ítéletében a

Verwaltungsgerichtshof is igen! választ adott a t?kmozgás szabadságának nem igazolt korlátozására. Több, a közösségi joggal összhangban lévő megoldás közül azonban azt kell választani, amely az osztrák jogalkotó elgondolásával jobban összeegyeztethető. Ez a megoldás a beszámítási módszer, ugyanis alacsonyabb külföldi adószint esetén csak ez vezet ugyanolyan mértékű adóztatáshoz, mint amelyet a belföldi osztalékok esetében alkalmaznak. Ebben az értelemben maga a jogalkotó is értékelő döntést hozott azáltal, hogy a külföldi társaságokban fennálló olyan részesedések tekintetében, amelyekben keresztül nem lehet a működési tevékenységet befolyásolni, kifejezetten a beszámítási módszert írta elő. Az itt szóban forgó, belföldi befektetési alap révén fennálló külföldi kisebbségi részesedés sem biztosít ráhatást a működési tevékenységre. Ezért a mentesítési módszer helyett a Bíróság által alapvetően egyenértékűként elismert beszámítási módszert kell alkalmazni. A jogvita tárgyában jelenleg a kérdést előterjesztő bíróság előtt megismételt eljárás van folyamatban.

8. A Haribo Lakritzen Hans Riegel Betriebs GmbH (a továbbiakban: Haribo), szintén az osztrák jog alapján létrehozott, ausztriai székhellyel rendelkező kétársaság a 2001-es adóévben az Európai Unió tagállamaiból és harmadik országokból származó osztalékokban részesülő belföldi befektetési alaptól szerzett jövedelmet. Az illetékes adóhivatal az akkori jogi helyzetre hivatkozva megtagadta, hogy a külföldi osztalékokat adómentesként kezelje. Ez ellen a Haribo keresetet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz.

9. A 2008. szeptember 29-i határozatokkal, amelyek 2008. október 3-án érkeztek a Bírósághoz, az Unabhängiger Finanzsenat előzetes döntéshozatal céljából számos olyan kérdést terjesztett a Bíróság elé, amelyek a KStG-nek a BGBl. 797/1996, illetve 161/2005 szerinti változatát érintették. Miután a Bíróság a KStG 2009. évi változására tekintettel az eljárási szabályzat 104. cikkének 5. §-a alapján felvilágosítást kért t?le, a kérdést előterjesztő bíróság a 2009. október 30-i levelében, amely 2009. november 3-án érkezett a Bírósághoz, újrafogalmazta a kérdéseit.

10. Ekképpen a C-436/08. sz. Haribo-ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések a következők:

1) A közösségi jogba ütközik-e, ha az EGT-Megállapodás részes államaiból származó külföldi portfóliórészesedésből származó osztalék csak közigazgatási és végrehajtási jogsegély fennállása esetén adómentes, miközben a minősített nemzetközi részesedésből származó osztalék adómentessége nem függ e feltételtől (a harmadik államból származó osztaléké sem, és még a beszámítási módszerre való áttérés esetén sem)?

2) A közösségi jogba ütközik-e, ha az [Európai Unió] tagállamaiból vagy az EGT-Megállapodás részes államaiból származó külföldi portfólióosztalékokra a beszámítási módszert kell alkalmazni, amennyiben a mentesítési módszer alkalmazási feltételei nem teljesülnek, noha sem a mentesítési módszer alkalmazási feltételeinek (az összehasonlítható adóztatásnak, a külföldi adókulcs mértékének, a külföldi társaság alanyi és tárgyi adómentessége hiányának) bizonyítékai és a külföldi társasági adó beszámításához szükséges adatok nem, vagy csak nehezen szerezhető be?

3) A közösségi jogba ütközik-e, ha a harmadik országokban letelepedett társaságokban fennálló részesedésből származó jövedelmek esetén sem társaságiadómentesség, sem a befizetett társasági adó beszámítása nem lehetséges, amennyiben a részesedés mértéke nem éri el a 10%-ot (25%-ot), míg a belföldi részesedésből származó osztalék a részesedés mértékétől függetlenül adómentes?

4) A 3. kérdésre adandó igenli válasz esetén: a közösségi jogba ütközik-e, ha a nemzeti hatóság a harmadik állambeli társaságban fennálló részesedések hátrányos

megkülönböztetésének elkerülése érdekében a beszámítási módszert alkalmazza – amelynél a külföldön megfizetett (társasági) adó a részesedés csekély mértéke folytán egyáltalán nem vagy csak aránytalan nehézségek árán bizonyítható –, mert az osztrák Verwaltungsgerichtshof határozata szerint ennek az eredménye közelíti meg leginkább a jogalkotó (feltételezhető) szándékát, míg a harmadik országokban letelepedett társaságokban fennálló részesedések tekintetében hátrányos megkülönböztetést eredményez? 10%-os (25%-os) részesedési határ alkalmazásának mellőzése adómentességet eredményezne?

4.1 A 4. kérdésre adandó igenlő válasz esetén: a közösségi jogba ütközik-e, ha a harmadik állambeli társaságban fennálló részesedésből származó jövedelem adómentességét meg kell tagadni, amennyiben a részesedés mértéke nem éri el a 10%-ot (25%-ot), noha a 10%-ot (25%-ot) meghaladó részesedésből származó jövedelem adómentessége nincs átfogó, kölcsönös közigazgatási és végrehajtási jogsegély fennállásához kötve?

4.2 A 4. kérdésre adandó nemleges válasz esetén: a közösségi jogba ütközik-e, ha a harmadik országokban letelepedett társaságokban fennálló részesedésből származó jövedelem tekintetében a külföldi társasági adó beszámítását meg kell tagadni, amennyiben a részesedés mértéke nem éri el a 10%-ot (25%-ot), noha a harmadik országokban letelepedett társaságokban fennálló részesedésből származó jövedelem tekintetében – a meghatározott esetekben elírt – adóbeszámítás a 10%-ot (25%-ot) meghaladó részesedés esetén nincs átfogó, kölcsönös közigazgatási és végrehajtási jogsegély fennállásához kötve?

11. A C-437/08. sz. Österreichische Salinen ügyben az elzeter döntéshozatalra elterjesztett kérdések pedig a következők:

1. A közösségi jogba ütközik-e, ha a külföldről származó osztalékokra módszerváltoztatás esetén a beszámítási módszert kell alkalmazni, ám a beszámítandó társasági adó vagy forrásadó vonatkozásában a beszámítás következő évek terhére történő elhalasztása, illetve a veszteséges évre történő jóváírás nem megengedett?

2. A közösségi jogba ütközik-e, ha a harmadik országokból származó osztalékokra a beszámítási módszert kell alkalmazni, mert az osztrák Verwaltungsgerichtshof határozata szerint ennek az eredménye közelíti meg leginkább a jogalkotó (feltételezhető) szándékát, ám a beszámítás következő évek terhére történő elhalasztása, illetve a veszteséges évre történő jóváírás nem megengedett?

12. A Bíróság elnöke 2009. január 16-i végzésével az írásbeli és a szóbeli szakasz lefolytatása, valamint az ítélethozatal céljából egyesítette a C-436/08. sz. és a C-437/08. sz. ügyet.

13. A Bíróság eltti eljárásban a Haribo, az osztrák, a német, az olasz, a holland és a finn kormány, valamint az Egyesült Királyság Kormánya és az Európai Bizottság vett részt, amelynek során az olasz és a finn kormány csak írásbeli észrevételeket tett.

IV – Jogi értékelés

14. A Haribo-ügyben elzeter döntéshozatalra elterjesztett második kérdés az osztalékok gazdasági kéts adóztatásának elkerülésére alkalmazott mentesítési és beszámítási módszer egyenértékűségének elvi kérdését veti fel. Amennyiben erre az egyenértékűségre – a beszámítandó külföldi társasági adó igazolásának lehetetlensége ellenére – igenlő választ kellene adni, semmi sem szólna az ellen, hogy a más EU-/EGT-államokból származó portfólióosztalékok csak feltételesen adómentesek, és egyébként ezekre a beszámítási módszert kell alkalmazni, miközben a belföldi portfólióosztalékok mindig társaságiadómentesek. Mivel az e kérdésre

adandó válasz befolyásolhatja az elzetes döntéshozatalra elterjesztett többi kérdésre adandó választ, elsőként e kérdést kell megvizsgálni.

A – A Haribo-ügyben elzetes döntéshozatalra elterjesztett második kérdés?

15. A Haribo-ügyben elterjesztett második kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság azt szeretné megtudni, hogy az EK 56. cikk (1) bekezdésébe(8) ütközik-e, ha belföldi társaságoknak a más EU-/EGT-államokból származó portfólióosztalékok után rendszerint társasági adót kell fizetniük, mivel nem vagy alig tudják a mentességhez vagy legalábbis a beszámításhoz megkövetelt, külföldön megfizetett társasági adóval kapcsolatos adatokat beszerezni, miközben a belföldi portfólióosztalékok mindig adómentesek.

1. Elzetes megjegyzések

16. A Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet(9) szerint annak a tagállamnak, amely belföldi osztalékok esetében elkerüli a gazdasági kettős adóztatást, egyenértékű bánásmódban kell részesítenie a külföldi osztalékot.

17. A Bíróság nem fogalmazott meg elvi fenntartásokat azzal szemben, hogy a belföldi osztalékokra a mentesítési módszert, a külföldi osztalékokra pedig a beszámítási módszert alkalmazzák. E két módszert egyenértékűnek tekinti, amennyiben a külföldi osztalékokra kivetett adó mértéke nem haladja meg a belföldi osztalékokra alkalmazott adó mértékét, és a külföldön fizetett összeget a belföldi adó mértékéig beszámítják(10).

18. Jóllehet a Bíróság elismerte, hogy a beszámítás módszere a mentesítés módszeréhez képest további ügyviteli terheket ró az adózókra, mivel igazolni kell az osztalékot fizető társaság illetősége szerinti tagállamban ténylegesen megfizetett adó összegét. Ez azonban önmagában nem minősül megengedhetetlen eltérő bánásmódnak, mivel a sajátos ügyviteli terhek az adójóváírási rendszer működésének velejárói(11).

19. Az ítéletből nem állapítható meg, hogy a vizsgálat mely szintjén jutott a Bíróság erre az eredményre – annak vizsgálata során, hogy fennáll-e egyáltalán a tőke szabad mozgásának(12) korlátozása, annak vizsgálata során, hogy a helyzetek összehasonlíthatók-e, vagy az eltérő bánásmódot nyomós közérdek igazolja, illetve az arányossági vizsgálat keretében.

20. A vizsgálat szintje azonban jelentős szerepet játszik a mentesítési és a beszámítási módszer esetleges egyenértékűsége szempontjából. Amennyiben ugyanis a Bíróság azon megállapítását, hogy a további ügyviteli terhek a beszámítási módszer lényegének velejárói, úgy kell értelmezni, hogy már ez az elválaszthatatlan összefüggés kizárja a tőke szabad mozgásának korlátozását, szemet hunynánk azon következmények felett, amelyek a beszámítási módszer gyakorlati velejárói lehetnek.

21. A jelen ügyekben, amelyekben a Haribo és az Österreichische Salinen belföldi befektetési alap révén külföldi portfólióosztalékot kapott, a kérdést elterjesztő bíróság megállapításai szerint ugyanis nem vagy alig lehetséges a külföldi adóztatás igazolása. Ez ugyan vitát váltott ki a felek között, a Bíróság azonban e ténykérdést nem tudja maga megítélni. Végül soron a kérdést elterjesztő bíróság feladata az ide vonatkozó szükséges megállapítások megtétele. A Bíróság alapvetően a kérdést elterjesztő bíróság által megállapított tények alapján köteles elvégezni az értelmezést, amelyre felkérték(13).

2. Korlátozás fennállása

22. Először is tehát azt kell vizsgálni, hogy a szóban forgó szabályozás a tőke szabad

mozgásának f?szabály szerint tiltott korlátozását eredményezi?e. Az EK 56. cikk (1) bekezdése szerint a tiltott, t?kemozgást korlátozó intézkedések köztudomásúlag azon intézkedéseket foglalják magukban, amelyek alkalmasak arra, hogy eltántorítsák a külföldieket attól, hogy valamely tagállamban beruházásokat hajtsanak végre, illetve az említett tagállam lakosait attól, hogy más államokban hajtsanak végre beruházásokat(14).

23. Mivel még a kis terjedelm? vagy csekély jelent?ség? korlátozások is a korlátozás tilalmának hatálya alá tartoznak(15), véleményem szerint – mindenestre az olyan tényállás esetén, mint amely a kérdést el?terjeszt? bíróság leírása alapján a jelen ügyben adott – nem kerülhet? el a t?ke szabad mozgása EK 56. cikk (1) bekezdése szerint f?szabály szerint tiltott korlátozásának megállapítása.

24. A portfólióosztalékok esetét?l eltér?en ugyanis a mentesítési módszer más EU?/EGT?államokból származó portfólióosztalékokra való alkalmazása bizonyos feltételekhez kötött, amelyek hiányában a beszámítási módszert kell alkalmazni, jöllehet e feltételek fennállását, valamint a külföldi társasági adó beszámításához szükséges adatokat a részvényes nem vagy alig tudja igazolni. Mivel így – annak ellenére, hogy a vállalkozás nyereségét külföldön már adóztatták – rendszerint sor kerül a külföldi osztalék teljes belföldi adóztatására, egy belföldi befektet? számára kevésbé vonzó a – belföldi helyett – külföldi portfóliórészesedés megszerzése vagy birtoklása.

3. Igazolás

25. Vizsgálni kell továbbá, hogy a t?ke szabad mozgásának e korlátozása nem megengedett?e mégis az EK 57–60. cikk rendelkezései szerint, vagy azt nem igazolja?e az ítélezési gyakorlat által elismert nyomós közérdek.

26. Az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontja megengedi ugyan a tagállamoknak, hogy a t?kebefektetés helye alapján adójogi szempontból különbséget tegyenek az adózók között. Az EK 58. cikk (3) bekezdése szerint azonban ez nem eredményezhet önkényes megkülönböztetést.

27. Ezért az olyan nemzeti adószabályozás, mint amely a jelen ügyben felmerült, csak akkor lehet összeegyeztethet? a t?ke szabad mozgására vonatkozó rendelkezésekkel, ha az ebb?l ered? eltér? bánásmód objektíve össze nem hasonlítható helyzetekre vonatkozik, vagy nyomós közérdek alapján igazolható(16).

a) Összehasonlíthatóság a gazdasági kett?s adóztatás veszélye tekintetében

28. Következésképpen azt kell vizsgálni, hogy az ausztriai illet?ség? t?ketársaságok eltér? kezelése attól függ?en, hogy belföldi vagy más EU?/EGT?államokból származó portfólióosztalékokban részesülnek, olyan helyzetekhez kapcsolódik?e, amelyek a KStG 10. §a (1) bekezdésének célkit?zése tekintetében egymással nem hasonlíthatók össze(17).

29. A KStG. 10. §a (1) bekezdésének célja a társasági nyereség kett?s adóztatásának elkerülése azért, hogy az osztalékok az osztalékban részesül? társaság szintjén mentesek a társasági adó alól.

30. Az állandó ítélezési gyakorlat szerint a külföldi osztalékban részesül? részvényesek és a belföldi osztalékban részesül? részvényesek a felosztott nyereség adóztatásának elkerülésére, illetve enyhítésére irányuló adójogszabály szempontjából elvileg azonos helyzetben vannak. Ugyanis mindkét eset többszörös adózás alá eshet(18).

31. Ebb?l következik, hogy amennyiben a belföldi osztalékok esetében elkerülnek a gazdasági

kettős adóztatást, az ilyen kettős adóztatást a hasonló külföldi osztalékok esetében is el kell kerülni.

b) Összehasonlíthatóság a gazdasági kettős adóztatás elkerülésére alkalmazandó módszer tekintetében

32. Felmerül azonban a kérdés, hogy a belföldi és külföldi osztalékok összehasonlíthatóságára a gazdasági kettős adóztatás elkerülésére alkalmazandó módszer tekintetében is igen? választ kell?e adni(19).

33. Ha egy tagállam úgy dönt, hogy a belföldi osztalékokat mentesíti a társasági adó alól – nem azért, mert általában le akar mondani a vállalkozások felosztott nyereségének adóztatásáról, hanem mert ilyen módon akarja elkerülni a gazdasági kettős adóztatást –, meg kell állapítani, hogy a célul kit?zött adóztatási szint már a társasági adónak az osztalékot fizet? társaságra való kivetésével biztosított. Bár ez a bel? összefüggés egyes esetekben részben vagy egészben hiányozhat, nevezetesen, ha az osztalékot fizet? társaság bizonyos adókedvezmények?l hasznot húz. Az itt elvégzend? vizsgálat során azonban véleményem szerint nem az egyes eseteket, hanem a rendszert kell átfogóan szemügyre venni.

34. A Manninen?ügyben(20) teljes mértékben adott volt a részvényesi szint mentesítése és a társasági szint adóztatása közötti ilyen bel? összefüggés. Jóllehet ott a belföldi osztalékok gazdasági kettős adóztatását formálisan nem a mentesítés, hanem a társaság nyereségére vonatkozó társasági adó mértékéig biztosított adójóváírás révén kerültk el. Mivel azonban a t?kejövedelmekre vonatkozó jövedelemadó azonos mérték? volt, ez a módszer egyenérték? volt az osztalékok mentesítésével. A finn jogszabályok azonban kifejezetten el?írtak egy kiegészít? adót arra az esetre, ha az osztalékot fizet? társaság által megfizetett adó nem érte el a részvényest megillet? adójóváírás összegét. Ezzel biztosított volt a belföldi osztalékok tekintetében célul kit?zött adóztatási szint tényleges elérése is.

35. A Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben a belföldi osztalékokra vonatkozó mentesítés és az osztalékot fizet? társaság szintjén való adóztatás közötti összefüggést a Bíróság csak érint?legesen tárgyalta. Annak az alapügynek a felperesei arra hivatkoztak, hogy a belföldi osztalékok mentesítése attól függetlenül érvényes, hogy az osztalékot fizet? társaság fizetett?e adót, és ha igen, milyen mértékben(21).

36. Ezért a Bíróság a kérdést el?terjeszt? bíróságra hagyta annak vizsgálatát, hogy az osztalékot fizet? társaság és az osztalékban részesül? társaság tekintetében az adómértékek valóban azonosak?e, és az eltér? adószint kizárólag bizonyos esetekben, az adóalapnak bizonyos rendkívüli kedvezmények miatti módosítása következtében áll?e fenn(22). Ebb?l arra következtettek, hogy a Bíróság nem akarta, hogy a mentesítési és a beszámítási módszer egyenérték?ségével kapcsolatos megállapításai(23) azért ne érvényesüljenek, mert egyes esetekben el?fordulhatott, hogy a belföldi osztalékok adómentesek voltak, jóllehet az alapul szolgáló nyereséget el?zetesen nem terhelte a teljes társasági adó(24).

37. A jelen ügyekben a kérdést el?terjeszt? bíróság rámutat arra, hogy a belföldi osztalékok tényleges ausztriai adóterhe a KStG?ben szabályozott számos kedvezmény révén nem csak egyes esetekben lehet alacsonyabb, mint a névleges adókulcs. Példaként a veszteségelhatárolás, valamint a csoportos adózás lehet?ségét említi.

38. Ezek az általánosan szokásos, az adóteher csökkentését célzó lehet?ségek azonban – azáltal, hogy múltbeli veszteségeket az adóalapba bevonhatnak, és egy vállalkozáscsoport nyereségét és veszteségét összevont alapon adóztathatják – véleményem szerint nem oldhatják fel a mentesítés és az adóztatás közötti, a mentesítési módszer alapjául szolgáló szoros

összefüggést. Ugyanez érvényes a kivételesen biztosított alanyi vagy tárgyi társaságiadómentességekre. Csak akkor kellene megállapítani, hogy a módszer valójában nem a gazdasági kettős adóztatás kiküszöbölésére szolgál, ha a módszer átfogó vizsgálata alapján kiderül, hogy a mentesítés és az elzetesen megfizetett adó közötti összefüggés csak látszólagos, vagy akár nyilvánvalóan hiányzik.

39. A kérdést elterjeszt bíróságnak ezért meg kell vizsgálnia, hogy az osztrák társaságiadórendszer egészének vizsgálata során a belföldi osztalékok társasági adó alóli mentesítése és az osztalékot fizető társaság szintjén való adóztatás között valódi összefüggés áll-e fenn. Amennyiben nem ez lenne a helyzet, akkor eleve önkényes és ezzel megengedhetetlen lenne, ha a más EU-/EGT-államokból származó osztalékok esetében – a belföldi osztalékoktól eltérően – megtagadnák a feltétlen mentességet.

40. A további vizsgálat során abból indulok ki, hogy az Ausztriában belföldi tényállásokra vonatkozó mentesítési módszer alapjául a mentesítés és az elzetesen levont adó között fennálló, az ismertetett értelemben vett belső összefüggés szolgál.

41. A külföldi osztalékokat illetően az adóhatóságok számára rendszerint kérdéses, hogy azok után fizettek-e egyáltalán társasági adót, és ha igen, milyen mértékben. Így minden további nélkül lehetséges, hogy az alapul szolgáló nyereséget külföldön az osztalékot fizető társaság szintjén egyáltalán nem(25), teljesen másképpen vagy alacsonyabb mértékben adóztatják. Ha a külföldi osztalékokra mégis feltétel nélkül alkalmaznák a mentesítési módszert, az egyszerűsített adózás nem lenne biztosított. A mentesítési módszer különbségtétel nélküli alkalmazása ezenkívül azzal a következménnyel járna, hogy a külföldi osztalékok nemcsak egyenlő, hanem esetleg kedvezőbb bánásmódban részesülnének, mint a belföldi osztalékok.

42. Itt emlékeztetni kell arra, hogy a külföldi osztalékok kettős adóztatása azáltal jön létre, hogy két állam párhuzamosan gyakorolja adóztatási joghatóságát valamely vállalkozás nyeresége tekintetében, azáltal hogy az egyik az osztalékot fizető társaságra, a másik pedig az osztalékban részesülő társaságra vet ki társasági adót. A tőke szabad mozgásából e tekintetben nem következik rangsor a különböző tagállamok vagy akár harmadik országok adóztatási joghatósága között.

43. Csak akkor következik a tőke mozgás szabadságából(26) az a kötelezettség, hogy a külföldi osztalékok tekintetében egyenértékű bánásmódot írjanak elő(27), ha egy tagállam úgy dönt, hogy a belföldi osztalékok esetében elkerüli vagy enyhíti a kettős adóztatást. A gazdasági kettős adóztatás elkerülését vagy enyhítését szolgáló rendszerük kialakítása során azonban a tagállamok ragaszkodhatnak ahhoz, hogy a külföldi osztalékokat is összességében legalább a belföldi szinten terhelje társasági adó(28).

44. Mivel a feltétlen mentesítési módszer a külföldi osztalékok esetében nem alkalmas ezen adóztatás biztosítására, az itt vizsgált helyzetek a gazdasági kettős adóztatás elkerülésére alkalmazandó módszer tekintetében nem hasonlíthatók össze.

4. Arányosság

45. Még ha e tekintetben hiányzik is az összehasonlíthatóság, a szóban forgó korlátozó intézkedésnek tiszteltetben kell tartania az arányosság elvét. Az intézkedésnek alkalmasnak kell lennie az elérni kívánt cél megvalósítására, és nem léphet túl a cél eléréséhez szükséges mértéken(29).

a) Alkalmasság és szükségesség

46. A beszámítási módszerre való esetleges áttéréssel alkalmazott feltételes mentesítési módszer alkalmas annak biztosítására, hogy a gazdasági kettős adóztatás elkerülésében vagy enyhítésében rejlt adóelnyit csak akkor vehessék igénybe, ha és amennyiben a társasági adó belföldi beszedése egyáltalán kettős adóztatást eredményezne.

47. Kérdéses azonban, hogy e módszer nem lépi-e a túl a cél eléréséhez szükséges mértéket. Az itt szóban forgó osztrák szabályozás ugyanis a más EU-/EGT-államokból származó portfólióosztalékok esetében nem nagyobb ügyviteli terhet, hanem rendszerint belföldi adóztatást eredményez, mivel a mentesítési módszer alkalmazásának vagy a beszámítási módszer eredményes alkalmazásának feltételei a kérdést elterjeszt bíróság szerint nem vagy alig teljesíthetők.

48. Ezzel felmerül a kérdés, hogy kinek kell viselnie annak kockázatát, hogy az osztalékok alapjául szolgáló nyereség külföldi adóztatására vonatkozó szükséges információkat nem lehet beszerezni.

49. A kérdést elterjeszt bíróság megállapításai szerint az adómentesség vagy az adókedvezmény feltételei teljesülésének bizonyítása Ausztriában – a hivatalbóliság elve ellenére – végső soron az adóalanyt terheli. A mentesítési módszer igénybevételéhez a befektetnek tudnia kell igazolni egy összehasonlítható külföldi adóztatást, a külföldi adókulcs mértékét, valamint a külföldi társaság alanyi vagy tárgyi adómentességének hiányát. Ha ez számára nem lehetséges, és következésképpen csak a beszámítási módszert veheti igénybe, akkor a külföldi társasági adó beszámításához szükséges adatokat kell igazolnia. Ha ez sem sikerül neki, akkor a más EU-/EGT-államokból származó portfólióosztalékokra társasági adót vetnek ki Ausztriában.

50. A Bíróság ítélezési gyakorlatára hivatkozással az osztrák, a német, az olasz és a holland kormány, az Egyesült Királyság Kormánya, valamint a Bizottság e tekintetben úgy érvel, hogy szükség van arra, hogy az adóhivatal az adómegállapítás során elégséges igazolást követelhessen. A mentesítés vagy a beszámítás formájában biztosított adókedvezmény pedig megtagadható, ha ezeket az igazolásokat nem nyújtották be.

51. Valójában a Bíróság már megállapította, hogy semmi nem akadályozza az adóhatóságokat abban, hogy az adóalanytól megköveteljék az általuk annak értékeléséhez szükségesnek tartott igazolások benyújtását, hogy az adómentesség vagy az adókedvezmény feltételei teljesülnek-e, és hogy adott esetben – ezen igazolások hiánya esetén – az adómentességet vagy az adókedvezményt megtagadják.(30)

52. Ezenfelül a Bíróság megállapította, hogy még ha a nemzeti adóhatóságok a kölcsönös segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv(31) szerint kérhetnek is információt valamely másik tagállam illetékes hatóságától, ez nem kötelezettségük. Minden tagállam maga értékeli azon konkrét eseteket, amelyekben a területén illetéssel rendelkező adóalanyok által végrehajtott ügyletekre vonatkozó információk hiányosak, és maga dönti el, hogy ezek az esetek indokolják-e a másik tagállamhoz intézett információkérést(32).

53. Jóllehet nem zárható ki, hogy – amint a Bizottság is érvelt(33) – valamely nemzeti adóhatóság különleges körülmények között köteles lehetne maga beszerezni a szükséges információkat, nevezetesen akkor, ha azokhoz – az adóalanytól eltérően – nagyobb nehézségek nélkül hozzáfér. E kötelezettség kiterjedhetne a közigazgatási jogsegély és különösen a kölcsönös segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv(34) eszközeinek igénybevételére is. Ahogy azonban maga a Bizottság is eladta, a Haribo-ügyben semmi nem utal arra, hogy itt ilyen különleges esetről lehet szó. Végső soron a kérdést elterjeszt bíróság feladata, hogy ezt megvizsgálja.

54. Az adóalany igazolási kötelezettsége akkor lenne vitatható, ha annak oka, hogy a befektető azt nem tudja teljesíteni, abban rejlik, hogy – anélkül, hogy feltétlenül szükséges lenne – belföldi minta szerinti olyan igazolásokat követelnek meg, amelyek külföldi tényállásokra alkalmatlanok. A felvilágosítás iránti megkeresésre adott válaszában azonban a kérdést elterjesztő bíróság kifejti, hogy az adóalany szabadon megválaszthatja az igazolások formáját.

55. A jelen ügyekben inkább a tényállásokban rejlik a probléma. Így a Haribo arra hivatkozik, hogy a külföldi társaságban belföldi befektetési alap révén fennálló portfóliórészesedés esetében még az sem ismert, hogy mely társaságtól származnak az osztalékok.

56. Véleményem szerint ezek az igazolási problémák önmagukban nem teszik aránytalanná a csak feltételes mentesítési módszernek – a beszámítási módszerre való esetleges áttéréssel történő – alkalmazását, ahogy azt az osztrák jog a más EU/EGT-államokból származó portfólióosztalékok tekintetében elírja.

57. Az ilyen szabályozással nem követelnek semmi olyat, ami igazán lehetetlen. A szükséges információk valahol ténylegesen megvannak, nevezetesen az osztalékot fizető egyes társaságoknál, és esetleg azon belföldi befektetési alapon is, amelynek révén az osztalékra jogosító társasági részesedés fennáll. Amennyiben ezen információ beszerzése jelentős, költséges ráfordítást igényel, a befektetőnek meg kell gondolnia, hogy számára mi a kedvezőbb: a külföldön megfizetett adó igazolása vagy a mentesítés, illetve a beszámításról való lemondás.

58. Ha az ilyen igazolás végső soron meghiúsulna is, mivel a részvényes esetleg sem jogilag, sem ténylegesen nem képes ezeket az információkat beszerezni, ez mégis a részvényesnek jelent hátrányt(35). Mind a külföldi társaságok, mind pedig a belföldi befektetési alap érdeke az, hogy a portfólióbefektetést a lehető legvonzóbbá tegyék. Ehhez tartozik az is, hogy tájékoztatják a részvényest annak érdekében, hogy a székhelye szerinti államban élhessen a gazdasági kettős adóztatás elkerülésének vagy enyhítésének lehetőségével(36). A részvényes oldalán hiányzó információáramlás nem olyan probléma, amelyet az érintett tagállamnak kellene kiküszöbölnie.

59. E kockázatmegosztás (objektív bizonyítási teher) alapján nem lépi túl a cél eléréséhez szükséges mértéket, ha valamely tagállam az EU/EGT-államokból származó portfólióosztalékok tekintetében még akkor is ragaszkodik a beszámítási módszer – esetleg elzetes feltételes mentesítési módszerrel való – alkalmazásához, ha az végeredményben nem vezet a gazdasági kettős adóztatás elkerüléséhez, mivel az adóalanyok nem sikerül igazolniuk a külföldön megfizetett adót.

60. Amennyiben azonban az ilyen portfólióosztalékok tekintetében a beszámítási módszert alkalmazzák, túllépnék a cél eléréséhez szükséges mértéket, ha a belföldi társaságiadórendszer eltéréseit a lehetőségek ellenére nem vennék figyelembe, hanem a beszámítást statikusan, egységes adókulcs alapján végeznék.

61. Ahogy ugyanis fent kifejtettem(37), a belföldi osztalékokra vonatkozó mentesítési módszer sem biztosítja azt, hogy az osztalékokat minden egyes esetben pontosan csak az elzetesen megfizetett társasági adójuk mértékéig mentessék a társasági adó alól. Ezért a beszámítási módszer keretében is lehetségesnek kell lennie, hogy bizonyos adóelőnyöket, amelyekből az osztalékot fizető társaság hasznot húz, továbbadjanak a részvényesnek. Amennyiben a külföldön honos társaság ott például kutatási tevékenység esetében hasznot húz a csökkentett társaságiadókulcsból, és belföldön egy vele összehasonlítható belföldi társaság esetében szintén biztosítanának ilyen kedvezményt, ennek az előnynek a beszámítás során a külföldi osztalékban részesülő társaságnál is meg kellene maradnia.

b) Közbens? következtetés

62. Összességében tehát megállapítható, hogy a mentesítési és a beszámítási módszer ugyan nem tekinthet? ténylegesen egyenérték?nek, a jelzett határok között azonban az uniós jog alapján megengedhet?, hogy a belföldi portfólióosztalékokra a mentesítési módszert, a más EU?/EGT?államokból származó osztalékokra pedig a beszámítási módszert alkalmazzák. Ugyanez érvényes, ha a beszámítási módszer helyett el?ször feltételes mentesítési módszer alkalmazandó.

c) Koherens célkövetés

63. Az újabb ítélkezési gyakorlatában a Bíróság az arányossági vizsgálat keretében ismételten megkövetelte, hogy az olyan nemzeti szabályozás, amely valamely alapvet? szabadság korlátozását eredményezi, eleget tegyen annak a követelménynek, hogy az általa követett cél koherens és szisztematikus módon érje el(38). Amennyiben az érintett szabályozás ennek nem tesz eleget, a Bíróság azt nem tartja alkalmasnak a kit?zött cél elérésére vagy akár annak el?mozdítására.

64. Véleményem szerint e kritérium esetében kevésbé az alkalmasság kérdésér?l, hanem inkább a sz?k értelemben vett arányosság kérdésér?l van szó. Gyakran az a helyzet, hogy valamely intézkedés ugyan el?mozdítja egy cél megvalósítását, önmagában viszont nem tudja ezt a célt elérni. Ez azonban nem teszi alkalmatlanná az intézkedést. Inkább az a kérdés, hogy a tágabb szabályozási rendszerb?l az következik?e, hogy a kit?zött célt nem koherens és szisztematikus módon követik, és ezért az veszít igazoló erejéb?l.

65. Ha ezt az ítélkezési gyakorlatot a jelen vizsgálat keretében alkalmazni akarnánk, kétségbe lehetne vonni, hogy a feltételes mentesítési módszerrel, illetve a beszámítási módszerrel követett célt, miszerint a külföldi osztalékok egyszeri belföldi adóztatását kell biztosítani, koherens és szisztematikus módon követik?e.

66. A min?sített nemzetközi részesedésekb?l származó osztalékok ugyanis a KStG szerint lényegesen könnyebben részesülnek mentesítésben, mint az EU?/EGT?államokból származó portfólióosztalékok. A KStG 10. §?a (1) bekezdésének 7. pontja szerint ezek f?szabály szerint társaságiadó?mentesek, anélkül hogy ez a portfóliórészesedésekre vonatkozó feltételekhez lenne kötve. A KStG 10. §?ának (4) és (6) bekezdése szerint ugyan a min?sített nemzetközi részesedésekb?l származó osztalékokra is el?írták a beszámítási módszerre való áttérést, azonban csak lényegesen sz?kebb határok között, nevezetesen csak akkor, ha ezt a szövetségi pénzügyminiszter az adócsalás és a visszaélések elkerülése érdekében rendelettel elrendeli. Ez különösen olyan esetekre vonatkozóan történhet, amelyekben az a külföldi társaság, amelyben a min?sített részesedés fennáll, nem folytat m?ködési tevékenységet, és a bevétele nem tartozik az osztrák társasági adóval összehasonlítható külföldi adókötelezettség alá.

67. Az ilyen átfogó koherenciavizsgálat azonban túlságosan korlátozná a nemzeti jogalkotó szabályozási mozgásterét azon kérdés tekintetében, hogy milyen bevételeket, milyen mértékben szeretne adóztatni.

68. Ahogy az osztrák kormány a tárgyaláson egy kérdésre válaszolva kifejtette, a min?sített nemzetközi részesedések el?nyben részesítésének célja az osztrák vállalkozások aktív külföldi gazdasági tevékenységének el?mozdítása. Az egyszeri adóztatás célját itt tehát nem ugyanolyan mértékben követik, mint az EU?/EGT?államokból származó portfólióosztalékok esetében. Erre azonban nincs is szükség. Önmagában azáltal, hogy a jogalkotó min?sített nemzetközi részesedések esetében más adópolitikát folytat, mint az EU?/EGT?államokból származó

portfólióosztalékok esetében, az utóbbira vonatkozó, a beszámítási módszerre való esetleges áttéréssel alkalmazott feltételes mentesítési módszer nem lesz aránytalan. Ez akkor is érvényes, ha az EU-/EGT-államokból származó portfólióosztalékok esetében a külföldi adóztatással kapcsolatos igazolási problémák miatt a gyakorlatban rendszerint kettős adóztatásra kerülne sor.

69. Ezt a következtetést alátámasztja az anyavállalat/leányvállalat irányelv(39), amelyhez az osztrák jogalkotó a 10%-os küszöb, illetve a korábban érvényes 25%-os küszöb megállapítása során igazodott. Az irányelv a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai tekintetében közös adórendszert vezetett be, hogy a társaságok egyesülését közösségi szinten megkönnyítse. Ennek érdekében elírja, hogy az olyan osztalékok tekintetében, amelyeket az anyavállalat a leányvállalatától kap, biztosítani kell az adómentességet vagy a külföldi adó beszámítását. Ez alátámasztja, hogy jogszerű lehet a minősített részesedéseknek a portfóliórészesedésektől eltérő kezelése.

5. Következtetés

70. A Haribo-ügyben elzetes döntéshozatalra elterjesztett második kérdésre ezért azt a választ kell adni, hogy nem ütközik az EK 56. cikk (1) bekezdésébe, ha belföldi társaságoknak a más EU-/EGT-államokból származó portfólióosztalékok után rendszerint társasági adót kell fizetniük, mivel nem vagy alig tudják a mentességhez vagy legalábbis a beszámításhoz megkövetelt, külföldön megfizetett társasági adóval kapcsolatos adatokat beszerezni, miközben a belföldi portfólióosztalékok mindig adómentesek.

B – *A Haribo-ügyben elzetes döntéshozatalra elterjesztett első kérdésről*

71. A Haribo-ügyben elzetes döntéshozatalra elterjesztett első kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság azt szeretné megtudni, hogy az EK 56. cikk (1) bekezdésébe ütközik-e, ha az olyan EGT-államból származó portfólióosztalékok, amely nem tagja az Európai Uniónak, csak közigazgatási és végrehajtási jogsegély fennállása esetén mentesek a társasági adó alól, jöllehet ezt a minősített nemzetközi részesedésekből származó osztalékok esetében nem követelik meg.

1. A kérdés elfogadhatósága

72. Az osztrák kormány az elzetes döntéshozatalra elterjesztett első kérdést elfogadhatatlannak tartja, mivel az az alapjogvita eldöntése szempontjából nyilvánvalóan nem releváns. A kérdést elterjesztő bíróság tényállás-ismertetése ugyanis nem tartalmaz megállapításokat arra vonatkozóan, hogy Norvégiából, Izlandból vagy Liechtensteinből származó osztalékokról is szó van-e, hanem az csak az Európai Unió tagállamaiban és harmadik országokban székhellyel rendelkező társaságokban fennálló részesedéseket említi.

73. Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a Bíróság ugyan főszabály szerint köteles határozatot hozni, ha a feltett kérdések a közösségi jog értelmezésére vonatkoznak. Kivételesen azonban a Bíróság elutasíthatja a kérdés megválaszolását többek között akkor, ha a közösségi jog kért értelmezése nyilvánvalóan semmilyen összefüggésben nincs az alapügy tényállásával vagy tárgyával, vagy ha a probléma hipotetikus jellegű(40).

74. A Haribo-ügyben elterjesztett elzetes döntéshozatal iránti kérelem a tényállás-ismertetés keretében ténylegesen csak „az EU-térségből és harmadik országokból származó osztalékok[at]” említi. A kérelemhez csatolt iratokból e tekintetben nem állapíthatók meg további részletek.

75. Az osztrák kormány a „harmadik országokból” megfogalmazást megszorítóan értelmezi, amennyiben az alatt az Európai Unió tagállamain és az EGT-Megállapodásban részt vevő

államokon kívüli államokat érti. E megszorító értelmezés mellett szól az itt vizsgálandó osztrák szabályozás, amely különbséget tesz a belföldi, az EU?, EGT?államokból és a harmadik országokból származó osztalékok között. Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett átfogalmazott kérdések és azoknak a kérdést el?terjeszt? bíróság által kifejtett magyarázata világosan tükrözi ezt a különbségtételt.

76. Azt a tényállást azonban, amelyre az osztrák kormány hivatkozik, az el?zetes döntéshozatal iránti eredeti kérelem ismerteti. Akkor nem volt indoka annak, hogy különbséget tegyenek egyfel?l az EGT?államok, nevezetesen Norvégia, Izland, valamint Liechtenstein, másfel?l pedig más olyan államok között, amelyek nem tagjai az Európai Uniónak. A KStG korábbi változata ugyanis a portfóliórészesedéseket illet?en csak belföldi és külföldi részesedéseket különböztetett meg. Mivel a Verwaltungsgerichtshof 2008. április 17?i ítélete és a Bundesministerium für Finanzen ezzel kapcsolatban kiadott tájékoztatása(41) ezenfelül – különböz? mértékben – EU?államokban és harmadik országokban honos társaságokban fennálló részesedéseket különböztetett meg, a kérdést el?terjeszt? bíróság csak azt látta indokoltnak, hogy ezt a megkülönböztetést az el?zetes döntéshozatalra utaló eredeti határozatban átvegye.

77. Az el?zetes döntéshozatal iránti eredeti kérelemben szerepl? „harmadik országokból” megfogalmazás ezért minden további nélkül értelmezhet? úgy, hogy ez alatt minden olyan államot értenek, amely nem tagja az Európai Uniónak, tehát ide kell érteni az EGT?államokat, nevezetesen Norvégiát, Izlandot és Liechtensteint is.

78. Következésképpen az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett els? kérdés nem nyilvánvalóan hipotetikus jelleg?, ezért elfogadható.

2. A kérdésre adandó válasz

a) Korlátozás

79. Az EK 56. cikk (1) bekezdése szerint tiltott, t?kmozgást korlátozó intézkedések azon intézkedéseket foglalják magukban, amelyek alkalmasak arra, hogy eltántorítsák a külföldieket attól, hogy valamely tagállamban beruházásokat hajtsanak végre, illetve az említett tagállam lakosait attól, hogy más államokban hajtsanak végre beruházásokat(42).

80. El?sör is tisztázni kell, hogy – az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés megfogalmazása ellenére – annak megállapításához, hogy ebben az értelemben fennáll?e a t?ke szabad mozgásának korlátozása, az EGT?államokból származó portfólióosztalékokat(43) nem a min?sített nemzetközi részesedésekb?l származó osztalékokkal, hanem – ahogy az osztrák, a német és a holland kormány, valamint a Bizottság el?adta – a belföldi portfólióosztalékokkal kell összehasonlítani. A befektet?k, akik portfóliórészesedésekkel kapcsolatos lehet?ségeket keresnek, nem amiatt riadnak vissza az ilyen külföldi befektetésekt?l, mert a min?sített külföldi részesedések belföldön adójogilag kedvez?bb bánásmódban részesülnek, hanem amiatt, hogy a belföldi portfóliórészesedés adójogi kezelése el?nyösebb. Ellenben a min?sített nemzetközi részesedések adójogi kezelése – amint azt az alábbiakban kifejtem – az igazolás keretében, mégpedig az arányossági vizsgálat során játszik szerepet.

81. A KStG 10. §a (1) bekezdésének 6. pontja szerint az EGT?államokból származó portfólióosztalékok csak akkor mentesek a társasági adó alól, ha az érintett EGT?állammal átfogó közigazgatási és végrehajtási jogsegély áll fenn. A belföldi portfólióosztalékok ezzel szemben mindig adómentesek.

82. Az ilyen szabályozás azzal a következménnyel jár, hogy az Ausztriában honos társaságokat eltántorítja attól, hogy t?kéjüket az EGT?államokban székhellyel rendelkező

társaságokban fennálló portfóliórészesedések formájában fektessék be. Ez mindenképpen érvényes, ha hiányzik a megfelelő közigazgatási és végrehajtási jogsegély, mint – a Haribo szerint – Izland és Liechtenstein esetében is. Mivel az e részesedésekből származó osztalékok adójogiilag kedvezőtlenebb bánásmódban részesülnek, mint azok az osztalékok, amelyeket valamely belföldi társaság fizet, ezek az ausztriai székhellyel rendelkező társaságok számára kevésbé vonzóak, mint a belföldi portfóliórészesedések(44).

83. Az olyan szabályozás, mint a KStG 10. §a (1) bekezdésének 6. pontja ezért olyan, a tagállamok és az EGT-államok közötti tőkemozgásra vonatkozó korlátozást tartalmaz, amelyet fősabály szerint tilalmaz az EK 56. cikk (1) bekezdése.

b) Igazolás

84. Az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontjával és (3) bekezdésével kapcsolatos ítélezési gyakorlat szerint ahhoz azonban, hogy a jelen ügyben szereplőhöz hasonló nemzeti adójogi szabályozást összeegyeztethetőnek lehessen tekinteni a Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel, többek között az szükséges, hogy az ebből eredő eltérő bánásmód objektíve össze nem hasonlítható helyzetekre vonatkozzon(45).

85. Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett második kérdésre adott válasz keretében(46) már megállapítottam, hogy a belföldi és a külföldi osztalékok rendszerint nem összehasonlíthatók azon módszer tekintetében, amely szerint a gazdasági kettős adóztatást el kívánják kerülni. Ezért fősabály szerint indokolt, hogy a külföldi osztalékokra a beszámítási módszert alkalmazzák, illetve hogy a mentesítési módszer alkalmazását a külföldön megfizetett adó igazolásától tegyék függővé.

86. Az osztrák kormány úgy véli, hogy az EGT-államokból származó portfólióosztalékok esetében szükséges az átfogó közigazgatási és végrehajtási jogsegély, mivel annak vizsgálata, hogy a KStG 10. §ának (5) bekezdése szerint a mentesítési módszer helyett a beszámítási módszert kell-e alkalmazni, információcserét feltételez az osztalékot fizető társaság honossága szerinti állam adóhivatalával. Információ szükséges például arról, hogy az osztalékot fizető társaság részesül-e átfogó alanyi vagy tárgyi adómentességben. Csak jogsegély révén tisztázható, hogy a külföldi társaság például hajózási társaságként vagy kockázati tőkealapkezelő társaságként mentesül-e a társasági adó alól a honosság szerinti államban. Az is elképzelhető, hogy egy EGT-államban honos társaságot illesztenek visszaélészerűen egy harmadik országbeli társaság és egy osztrák társaság közé annak érdekében, hogy a kifizetett osztalékokat az osztrák anyacég szintjén kivonják a társasági adó alól. Közigazgatási és végrehajtási jogsegély nélkül hiányoznak az ahhoz szükséges információk, hogy visszaélések esetén meg lehessen tagadni az adómentességet.

87. Így az átfogó közigazgatási és végrehajtási jogsegély követelménye szükségképpen annak a rendszernek a szabályszerű alkalmazását biztosítja, amely szerint az EGT-államokból származó portfólióosztalékok esetében el kell kerülni a gazdasági kettős adóztatást. Mivel a belföldi osztalékok és az EGT-államokból származó portfólióosztalékok helyzete a gazdasági kettős adóztatás elkerülése érdekében alkalmazott módszer tekintetében eltérő, ez azokra az eszközökre is érvényes, amelyek célja az egyes módszerek szabályszerű alkalmazásának biztosítása.

c) Arányosság

88. Még ha tehát hiányzik is az összehasonlíthatóság, a szóban forgó korlátozó intézkedésnek eleget kell tennie az arányosság elvének. Az intézkedésnek alkalmasnak kell lennie az elérni kívánt cél megvalósítására, és nem léphet túl a cél eléréséhez szükséges mértéken(47). E

tekintetben újra meg kell fontolni, hogy a koherens és szisztematikus célkövetés kritériuma jelentősséggel bírhat-e(48).

89. A végrehajtási jogsegéllyel kapcsolatos követelmény tekintetében a Haribóval és a Bizottsággal egyezően meg kell állapítani, hogy az nem alkalmas a kitűzött cél elérésére. Ugyanis nem valamely adótartozás külföldön történő végrehajtásáról van szó, hanem kizárólag egy belföldi társaság tekintetében elvégzendő helyes adómegállapításról.

90. Nem meggyőző az osztrák kormány által a tárgyaláson eladott azon érv, hogy a végrehajtási jogsegélyre az adóalany elköltözése esetén van szükség. Az elköltözés túl távoli feltételezés ahhoz, hogy igazolni tudná, hogy az EGT-államokból származó portfólióosztalékok gazdasági kettős adóztatásának elkerülését kivétel nélkül végrehajtási jogsegélyre vonatkozó megállapodástól teszik függvé.

91. Amennyiben az olyan nemzeti szabályozás, mint a KStG 10. §a (1) bekezdésének 6. pontja a közigazgatási jogsegélyen felül végrehajtási jogsegélyt is megkövetel ahhoz, hogy az EGT-államokból származó portfólióosztalékok egyáltalán szóba jöhessenek a feltételes adómentesség szempontjából, a korlátozó intézkedéssel elérni kívánt cél megvalósítására való alkalmasság hiányában e szabályozás nem egyeztethető össze az EK 56. cikk (1) bekezdésével.

92. Ezzel szemben a közigazgatási jogsegéllyel kapcsolatos követelmény elvileg indokolt lehetne.

93. Így a Bíróság az EGT-államokon kívüli más harmadik országok tekintetében az A-ügyben hozott ítéletben(49) a következőket állapította meg: [a] tőke szabad mozgásával összeegyeztethető, ha valamely tagállam a külföldi osztalékok adómentességét az érintett harmadik országgal fennálló adóegyezménytől teszi függvé, feltéve hogy a mentesség feltételei olyan jellegűek, hogy azok betartását e tagállam illetékes hatóságai csak az osztalékot juttató társaság székhelye szerinti államtól való információszerzés útján ellenőrizhetik.

94. Az abban az ügyben vizsgált svéd szabályozás nem adott lehetőséget a Bíróságnak arra, hogy külön kitérjen az olyan EGT-államokból származó osztalékokra, amelyek nem tagjai az Európai Uniónak. A Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítéletből(50) azonban az következik, hogy a fenti pontban ismertetett megállapítás az ilyen EGT-államokra is vonatkozik. Ezenkívül ebből az ítéletből megállapítható, hogy a közigazgatási jogsegéllyel kapcsolatos követelmény nemcsak kivételesen indokolt, hanem alapvető ellenőrzési igény állhat fenn.

95. Ennek alapján Jääskinen főtanácsnok az Établissements Rimbaud ügyben ismertetett indítványában(51) azt az álláspontot képviselte, hogy a tagállamok közötti viszonylattól eltérően – a különböző jogi keret miatt – a tagállamok és az EGT-államok közötti viszonylatban az adóhatóságok közötti együttműködési mechanizmusok nem helyettesíthetők az adózó által benyújtott igazolásokkal. Osztom ezt a véleményt. A megbízhatóság érdekében az adózók által szolgáltatott információknak az adóhatóságok által ellenőrizhetőnek is kell lenniük.

96. A Bíróság legutóbb az Établissements Rimbaud ügyben hozott ítéletben(52) erősítette meg, hogy egy EGT-állam viszonylatában alapvetően indokolt, hogy az adóelőnyt olyan közigazgatási jogsegélyegyezmény fennállásától tegyék függvé, amely lehetővé teszi az adóalany által előterjesztett bizonyítékok hatékony ellenőrzését.

97. Az EGT-államokból származó osztalékok adómentessége tehát főszabály szerint függvé tehető attól, hogy az osztalékot fizető társaság székhelye szerinti állammal fennáll-e közigazgatási jogsegélyegyezmény.

98. Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett második kérdés keretében kifejtettek(53) eltérően itt azonban elfogadhatónak és szükségesnek tartom a nemzeti szabályozás koherenciájának az arányosság keretében történő vizsgálatát is. A közigazgatási jogsegéllyel kapcsolatos követelmény esetében ugyanis nem a nemzeti jogalkotó szabályozási mozgásteréről van szó azon kérdés tekintetében, hogy milyen bevételeket, milyen mértékben szeretne adóztatni, hanem kizárólag egy olyan intézkedésről van szó, amelynek célja az adóellenőrzések hatékonyságának biztosítása. Itt mindenképpen felmerül a kérdés, hogy a jogalkotó ezt mennyire gondolja komolyan.

99. E tekintetben meg kell állapítani, hogy a közigazgatási jogsegéllyel kapcsolatos követelmény csak az EGT-államokból származó portfólióosztalékokra vonatkozik, a nemzetközi, vagyis az EGT-államokban honos társaságokban fennálló minősített részesedésekből származó osztalékokra azonban nem. Ezek a KStG 10. §a (1) bekezdésének 7. pontja alapján adómentesek, amennyiben nem valamely EGT-államban honos olyan társaságban fennálló minősített részesedésről van szó, amely nem folytat működési tevékenységet, és amely külföldön kedvezményes adóztatás hatálya alá tartozik. Az utóbbira a KStG 10. §ának (4) és (6) bekezdése szerint a beszámítási módszer vonatkozik. Sem a mentesítéshez, sem pedig a beszámításhoz nem követelnek meg azonban közigazgatási jogsegélyt.

100. Amint arra a német kormány és az Egyesült Királyság Kormánya is hivatkozik, lehetséges ugyan, hogy a minősített részesedés tulajdonosa a külföldi társaság sorsa felett gyakorolt nagyobb befolyása alapján jobban be tudja szerezni az összes szükséges igazolást. Ez még inkább érvényes, ha a befektetési alap révén fennálló részesedések esetében a portfóliórészesedés tulajdonosa számára egyenesen lehetetlen lehet a megfelelő igazolások beszerzése, amint azt a kérdést elterjesztő bíróság is kifejti.

101. Nem világos azonban, hogy a helytelen adatokkal kapcsolatos kockázat tekintetében miért állna fenn különbség a részesedés mértéke alapján(54). Inkább arra kell emlékeztetni, hogy az uniós jog alapján megengedhetetlen a külföldi portfóliórészesedések tekintetében általánosságban azt feltételezni, hogy azokat csak adókijátszás céljából szerezték vagy birtokolják. Az adókijátszás elleni küzdelemre alapított indokolás ugyanis csak akkor fogadható el, ha olyan, tisztán mesterséges megállapodásokra irányul, amelyek célja az adójogszabályok megkerülése(55).

102. Mivel a közigazgatási jogsegély követelményével elérni kívánt, a hatékony adóellenőrzésekre irányuló célt nem koherens és szisztematikus módon követik, ezért az aránytalan.

d) Következtetés

103. A Haribo-ügyben elzetes döntéshozatalra elterjesztett első kérdésre ezért azt a választ kell adni, hogy az EK 56. cikk (1) bekezdésébe ütközik, ha az olyan EGT-államból származó portfólióosztalékok, amely nem tagja az Európai Uniónak, csak közigazgatási és végrehajtási jogsegély fennállása esetén mentesek a társasági adó alól, jöllehet ezt a külföldi társaságokban fennálló minősített részesedésekből származó osztalékok tekintetében nem követelik meg.

C – A Haribo-ügyben elzetes döntéshozatalra elterjesztett harmadik kérdésről

104. A Haribo-ügyben elzetes döntéshozatalra elterjesztett harmadik kérdésével az elterjesztő bíróság azt szeretné megtudni, hogy az EK 56. cikk (1) bekezdésébe ütközik-e, ha portfóliórészesedések esetében a harmadik országban fennálló részesedésekből származó osztalékok tekintetében sem társaságiadómentességet, sem pedig a külföldön megfizetett adó beszámítását nem írják elő, miközben a belföldi portfólióosztalékok adómentesek.

1. Korlátozás

105. Az EK 56. cikk (1) bekezdése szerint tiltott, t?kmozgást korlátozó intézkedések azon intézkedéseket foglalják magukban, amelyek alkalmasak arra, hogy eltántorítsák a külföldieket attól, hogy valamely tagállamban beruházásokat hajtsanak végre, illetve az említett tagállam lakosait attól, hogy más államokban hajtsanak végre beruházásokat(56). A Bíróság kifejezetten elutasította, hogy a t?kmozgás korlátozásának fogalmát a tagállamok és a harmadik országok közötti viszonylatban másként értelmezze, mint a tagállamok közötti viszonylatban(57).

106. Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett második kérdés vizsgálatából kit?nik, hogy indokolt a belföldi osztalékok esetében a mentesítési módszer alkalmazása, a külföldi osztalékok esetében pedig a külföldön megfizetett adó beszámítása(58). Ezért annak a vizsgálatnak, hogy fennáll-e a t?ke szabad mozgásának korlátozása, arra kell összpontosítania, hogy a harmadik országból származó portfólióosztalékok esetében nem biztosított a beszámítás lehet?sége.

107. Mivel az osztrák törvény szerint a harmadik országból származó portfólióosztalékok esetében az alapul szolgáló vállalkozási nyereség külföldi adóztatása ellenére mindig teljes kör? belföldi adóztatásra kerül sor, a belföldi befektet? számára kétségtelenül kevésbé vonzó, hogy belföldi helyett külföldi portfóliórészesedést szerezzen vagy birtokoljon. Következésképpen fennáll a t?ke szabad mozgásának az EK 56. cikk (1) bekezdése szerint alapvet?en tiltott korlátozása.

2. Igazolás

108. Vizsgálni kell tehát, hogy a t?ke szabad mozgásának e korlátozása az EK 57?60. cikk rendelkezései szerint mégis megengedett?e, vagy nyomós közérdek igazolja azt.

a) Sajátosságok harmadik országbeli vonatkozás esetén

109. Az osztrák, a német, az olasz, a holland, valamint a finn kormány – a Bíróság ítélezési gyakorlatára hivatkozással(59) – azt az álláspontot képviseli, hogy harmadik országokkal szemben más mércét lehet alkalmazni, mint a tagállamokkal szemben.

110. A Bíróság ténylegesen elismerte, hogy a harmadik országok felé irányuló t?kmozgások liberalizációja egyértelm?en az Európai Unión belülit?l eltér? célokat követhet, mint különösen az egységes közösségi fizet?eszköz hitelességének a világ pénzügyi piacain való biztosításának, és a tagállamokban a világméret? pénzügyi központok fenntartásának a célját(60). A Bíróság ezenkívül megállapította, hogy a harmadik országok felé irányuló t?kmozgások más jogi háttérbe illeszkednek(61).

111. Ezt a különbséget a Bíróság ugyan az EK 56. cikk (1) bekezdésének egyértelm? szövegére és az EK 56–60. cikk rendszerére tekintettel nem vette figyelembe azon kérdés esetében, hogy fennáll-e az EK 56. cikk (1) bekezdése szerint alapvet?en tiltott korlátozás. Jelent?séget tulajdonított azonban e különbségnek annak vizsgálata során, hogy valamely korlátozó intézkedés az EK 57–60. cikk szerint vagy nyomós közérdek alapján megengedett?e. Azon felhatalmazás terjedelme, amelyen belül a tagállamok a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó t?kmozgásokra vonatkozóan bizonyos korlátozó intézkedéseket alkalmazhatnak, nem határozható meg anélkül, hogy ne vennénk figyelembe, hogy e t?kmozgásoknak más a jogi háttere, mint a Közösségen belüli t?kmozgásoké(62).

112. A Bíróság ezért a következ?ket állapította meg: [a]z Unió tagállamai közötti jogharmonizáció szintje és különösen a nemzeti adóhatóságok együttm?ködését célzó olyan közösségi jogi intézkedések miatt, mint például a 77/799 irányelv, a határon átnyúló jellemz?ekkel rendelkező, de

a Közösségen belül megvalósuló gazdasági tevékenységek valamely tagállam által történő adóztatása nem mindig hasonlítható össze a tagállamok és a harmadik országok közötti kapcsolatokban zajló gazdasági tevékenységek adóztatásával(63).

113. Ezenkívül a Bíróság nem zárta ki, hogy a tagállam bizonyítani tudja, hogy a harmadik országokból származó vagy oda irányuló tőkemozgás korlátozása valamely okból indokolt olyan esetekben is, amikor ezen ok nem alkalmas arra, hogy megfelelően indokolja a tagállamok közötti tőkemozgás korlátozását(64).

114. A „nem mindig hasonlítható össze” és a „nem zárható ki” megfogalmazásból azonban kitűnik, hogy a Bíróság nem adott szabad utat a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó tőkemozgások korlátozásához. Aligha lenne következetes az EK 56. cikk (1) bekezdésében foglalt korlátozási tilalomnak a harmadik országok felé irányuló tőkemozgások tekintetében ugyanazt a hatályt biztosítani, mint az Unión belüli tőkemozgásoknak, hogy azután e tilalmat az igazolás szintjén megkérdőjelezzék. E tekintetben különösen emlékeztetni kell arra, hogy a tagállamok a harmadik országok felé irányuló tőkemozgások sajátosságait már azáltal figyelembe vették, hogy az EK 57., 59. és 60. cikkben különleges védzáradékokat és kivételeket írtak elő a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó tőkemozgások tekintetében(65).

115. E körülmények alapján meg kell vizsgálni azokat az igazoló okokat, amelyekre a különböző kormányok a jelen eljárásban hivatkoztak.

b) Az egyes igazoló okok

i) Az adóztatási joghatóság megosztása

116. Az osztrák és a finn kormány arra hivatkozik, hogy annak szükségessége, hogy fenn kell tartani az egyes tagállamok és harmadik országok között az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztását, olyan nyomós közérdeknek minősülhet, amely igazolja a harmadik országból származó osztalékoknak a belföldi osztalékoktól eltérő kezelését.

117. Ezzel kapcsolatban meg kell állapítani, hogy a Bíróság a tagállamok közötti viszonylatban nyomós közérdekként ismerte el annak szükségességét, hogy fenn kell tartani az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztását, először ugyan csak más igazoló okokkal együtt, utóbb azonban önállóan is(66). Ezen igazoló ok tekintetében azonban az ítélkezési gyakorlat eddig szélesebb hatályt állapított meg, mint ahogy az elnevezése alapján feltételezni lehetne.

118. Így annak szükségessége, hogy fenn kell tartani az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztását, különösen akkor igazolhatja a korlátozást, ha a korlátozó intézkedés olyan magatartások megakadályozására irányul, amelyek alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a tagállamnak a területén végzett tevékenységekre vonatkozó adóztatási joghatósága gyakorlását(67). A Bíróság így módon lényegében elismerte a tagállamok azon jogát, hogy az adóalanyokat korlátozzák abban, hogy a nyereséget vagy a veszteséget – a keletkezés helyétől függetlenül – szabadon átvigyük egyik tagállamból a másikba, és ezzel megsértsék az adóztatási joghatóság megosztását.

119. Először is meg kell állapítani, hogy ez az igazoló ok az eddig elismert keretek között nem indokolhatja azt, hogy a harmadik országból származó portfólióosztalékok esetében nem biztosított a beszámítási lehetőség.

120. Egyrészt itt nem a belföldön végzett gazdasági tevékenység tekintetében fennálló adóztatási joghatóságról van szó, hanem külföldi bevételek adóztatásáról, másrészt pedig önmagában Ausztria adóztatási joghatóságát nem veszélyeztetné, ha harmadik országból származó

portfólióosztalékok esetében megengedné, hogy az e célra felhasznált nyereség után a harmadik országban beszedett társasági adót beszámítsák. Ha és amennyiben a külföldön megfizetett adó nem éri el a belföldi osztalékok társaságiadóterhének szintjét, a belföldi társasági adót a beszámítási módszer szerint kell megfizetni.

121. Mindazonáltal kérdéses, hogy ezen igazoló oknak harmadik országok viszonylatában tágabb jelentést kell-e tulajdonítani. A lehetséges helyzetek sokfélesége miatt azonban e kérdésre aligha adható általános válasz.

122. A jelen összefüggésben – ahol arról van szó, hogy a tőke szabad mozgása a harmadik országból származó portfólióosztalékok esetében biztosítja-e legalább a külföldön megfizetett társasági adó beszámításának lehetőségét – egy szélesebb körű vizsgálat végső soron azt a kérdést veti fel, hogy az adóbevételek csökkenése igazolhatja-e a beszámítás megtagadását. Mivel az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztása tekintetében a viszonyosság követelményére is hivatkoztak, erre a kérdésre majd ezen igazoló ok vizsgálata keretében fogok kitérni.

123. A harmadik országban megfizetett társasági adó beszámítása kétségtelenül a belföldi adóbevételek csökkenését eredményezheti.

124. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adóbevételek csökkenése azonban önmagában nem tekinthető olyan nyomós közérdeknek, amely indokolhatná az alapvető szabadságok egyikével elvileg ellentétes intézkedést(68). Azt a kérdést, hogy ez harmadik országok tekintetében is érvényes-e, a Bíróság eddig függőben hagyta(69).

125. Még ha jogosnak tűnik is a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó, az Európai Unió által egyoldalúan biztosított szabad tőkemozgás értelmének és céljának vizsgálata, meg kell állapítani, hogy a tagállamok ezzel kapcsolatban az EK 56. cikk (1) bekezdésében félreérthetetlenül állást foglaltak. E harmadik országok felé irányuló szabad tőkemozgással kapcsolatos egyértelmű állásfoglalással csak nehezen lenne összeegyeztethető az, ha e tőkemozgások nemzeti adójogból eredő korlátozásait csak azért tartanák megengedhetőnek, mert különben csökkenhetnének az adóbevételek. Végeredményben ugyanis ez az értelmezés azt jelentené, hogy az adójogot teljesen kivennék a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezések hatálya alól. Ezzel nemcsak kivételesen, hanem rendszeresen, valamint az EK 57. és azt követő cikkek különleges rendelkezéseinek figyelmen kívül hagyásával lehetővé tennék e tőkemozgások korlátozását azáltal, hogy a harmadik országbeli társaságokban fennálló részesedések tekintetében különösen a belföldi társaságokban fennálló részesedések esetében biztosított minden adóelőnyt megtagadhatnának, jóllehet a tulajdonos helyzete az alapul szolgáló rendelkezések célja tekintetében nem különbözik.

126. A harmadik országból származó portfólióosztalékok tekintetében a beszámítási módszer alkalmazásának megtagadása ezért nem igazolható sem az adóbevételek csökkenésével, sem pedig annak szükségességével, hogy fenn kell tartani az adóztatási joghatóság tagállamok és harmadik államok közötti kiegyensúlyozott megosztását.

ii) Viszonyosság

127. Az osztrák, a német, a holland és a finn kormány arra hivatkozik továbbá, hogy viszonyosságon alapul a tagállamok azon kötelezettsége, hogy a más államban honos társaságokat az adóelőnyök tekintetében ugyanolyan bánásmódban részesítsék, mint a belföldi társaságokat. Harmadik országok viszonylatában ellenben hiányzik az ilyen viszonyosság. Ha mégis fennállna az a kötelezettség, hogy a harmadik országból származó osztalékokat a belföldivel azonos bánásmódban részesítsék, az hátrányosan érintené a tagállamok harmadik

országokkal szembeni tárgyalási pozícióját a kettős adóztatásra vonatkozó olyan egyezmények megkötése során, amelyek célja nemcsak a megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyának biztosítása, hanem a bővítés és a feketegazdaság visszaszorítása.

128. Az osztrák kormány ezenkívül arra hivatkozik, hogy az adóbevételek védelme esetében nem pusztán gazdasági okokról van szó, hanem inkább a nemzetközi adósemlegesség belső piacon való biztosításáról. A többi tagállamtól eltérően a harmadik országok nem kötelesek ezzel szemérhető adóalapvesztést elfogadni. Ezenkívül a harmadik országok tekintetében hiányoznak a pénzügy-politikai egyensúly fenntartását szolgáló olyan mechanizmusok, mint amelyeket az EK-Szerződés többek között a jogszabályok közelítésének lehetősége révén elír.

129. A viszonyossági követelmény harmadik országok viszonylatában való elismerése ugyan vonzó lehet, azonban sérti az EK 56. és azt követő cikkek szövegét és rendszerét. A tagállamok ugyanis kifejezetten úgy döntöttek, hogy a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó tőkemozgásokat egyoldalúan liberalizálják, és ezzel kifejezetten lemondtak a viszonyosságról. Az egyoldalú liberalizációval csak nehezen lenne összeegyeztethető, ha az igazolás szintjén mégis elismernék a viszonyossági követelményt. Ez okból az osztrák kormány által hivatkozott többi érvet is el kell utasítani. A harmadik országok viszonylatában a jogszabályok közelítését szolgáló eszköz hiányával kapcsolatban továbbá utalni kell arra, hogy jóllehet uniós szinten van ilyen eszköz, ezt azonban a portfóliórészesedések adóztatása tekintetében eddig nem alkalmazták.

iii) Adóellenőrzés

130. Végül az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának az ítélezési gyakorlat által elismert szükségességét illetően az elzetes döntéshozatalra elterjesztett első kérdés keretében⁽⁷⁰⁾ tisztáztam, hogy harmadik országok tekintetében a beszámítási módszert ahhoz a feltételhez lehet kötni, hogy az érintett harmadik országgal olyan közigazgatási jogsegélyegyezmény áll fenn, amely lehetővé teszi az érintett tagállam adóhatóságai számára annak ellenőrzését, hogy ténylegesen fennállnak-e a beszámításban rejlő adóelőny biztosításának feltételei. E tekintetben az érintett tagállam tárgyalási pozícióját nem érinti, hogy az EK 56. cikk (1) bekezdése alapján köteles lehet a külföldi társasági adó beszámítását fősabály szerint lehetővé tenni.

131. Az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségessége már azért sem lehet eredményes igazoló ok, mivel a KStG szerint a harmadik országból származó portfólióosztalékok esetében a külföldön megfizetett társasági adó beszámítását közigazgatási jogsegélyegyezmény fennállásától függetlenül megtagadják.

c) Következtetés

132. Mivel a hivatkozott okok egyike sem igazolhatja, hogy a harmadik országból származó portfólióosztalékok tekintetében nem biztosítják a külföldön megfizetett társasági adó beszámításának lehetőségét, fennáll az EK 56. cikk (1) bekezdésének megsértése.

133. A Haribo-ügyben elzetes döntéshozatalra elterjesztett harmadik kérdésre ezért azt a választ kell adni, hogy az EK 56. cikk (1) bekezdésébe ütközik, ha portfóliórészesedések esetében a harmadik országbeli társaságokban fennálló részesedésekből származó osztalékok tekintetében nem írják elő a külföldön megfizetett társasági adó beszámítását, miközben a belföldi portfólióosztalékok adómentesek.

D – *A Haribo-ügyben elzetes döntéshozatalra elterjesztett 4., 4.1. és 4.2. kérdésről*

134. A Haribo-ügyben elzetes döntéshozatalra elterjesztett 4., 4.1. és 4.2. kérdéssel az elterjesztő bíróság azt szeretné megtudni, hogy a harmadik országból származó

portfólióosztalékoknak az EK 56. cikk (1) bekezdésébe ütköz? gazdasági kett?s adóztatását az illetékes nemzeti hatóságoknak vagy bíróságoknak a más osztalékokra el?írt mentesítés alkalmazásával kell?e elkerülniük, vagy e tekintetben elegend? a külföldön megfizetett társasági adó beszámítása. A kérdést el?terjeszt? bíróság azt szeretné továbbá megtudni, hogy a helyesen választandó módszert – mivel ezt a nemzeti jogban a harmadik országbeli társaságokban fennálló min?sített részesedések esetében sem követelik meg – akkor is alkalmazni kell?e, ha nem áll fenn átfogó közigazgatási és végrehajtási jogsegély.

135. Az e kérdésekre adandó válasz messzemen?en következik a Haribo?ügyben el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett els? három kérdésre adott válaszokból.

136. Így az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett második kérdés vizsgálatából kit?nik, hogy indokolt, hogy a mentesítési módszert a belföldi osztalékokra alkalmazzák, és a külföldi osztalékok esetében csupán a külföldön megfizetett társasági adó beszámításának lehet?ségét biztosítsák. Ez még akkor is érvényes, ha ezen el?zetesen megfizetett adó igazolása nem vagy csak aránytalan nehézségek árán teljesíthet?. A harmadik kérdés vizsgálatából kit?nik, hogy portfóliórészesedések esetében nem indokolt, hogy a harmadik országbeli társaságokban fennálló részesedésekb?l származó osztalékok tekintetében nem írják el? a külföldön megfizetett társasági adó beszámítását, miközben a belföldi portfólióosztalékok adómentesek.

137. Következésképpen a harmadik országból származó portfólióosztalékoknak az EK 56. cikk (1) bekezdésébe ütköz? gazdasági kett?s adóztatása f?szabály szerint kiküszöbölhet?e azáltal, hogy ezek tulajdonosainak biztosítják a külföldön megfizetett társasági adó beszámításának lehet?ségét.

138. Itt is figyelembe kell venni azonban az újabb ítélkezési gyakorlatot, miszerint az alapvet? szabadságokat korlátozó nemzeti rendelkezés csak akkor arányos, ha eleget tesz annak a követelménynek, hogy az általa követett célt koherens és szisztematikus módon érje el(71). Ennek arra a megoldásra is érvényesnek kell lennie, amelyet az illetékes nemzeti hatóságok és bíróságok alkalmaznak a harmadik országból származó portfólióosztalékok uniós jogba ütköz? gazdasági kett?s adóztatásának kiküszöbölésére.

139. Amennyiben a nemzeti jog – ahogy a jelen ügyekben – a más EU?/EGT?államokból származó hasonló portfólióosztalékok tekintetében nemcsak a külföldön megfizetett társasági adó beszámítását, hanem a feltételes mentesítési módszernek a beszámítási módszerre való esetleges áttéréssel történ? alkalmazását írja el?, a harmadik országból származó portfólióosztalékok esetében inkoherens, és ezért aránytalan lenne a beszámítási módszer kizárólagos alkalmazása.

140. Az átfogó közigazgatási és végrehajtási jogsegély követelményét illet?en a Haribo?ügyben el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett els? kérdésre adott válasz keretében(72) az EGT?államokból származó portfólióosztalékok tekintetében megállapítottam, hogy az ilyen követelmény aránytalan: a végrehajtási jogsegély nem szükséges, mivel belföldi társaságok adóztatásáról van szó, a közigazgatási jogsegély követelménye pedig inkoherens, mivel azt a min?sített nemzetközi részesedések esetében nem követelik meg.

141. E megállapítások minden további nélkül alkalmazhatók a harmadik országból származó portfólióosztalékokra. A végrehajtási jogsegély itt éppen olyan kevésbé szükséges, mint az EGT?államokból származó portfólióosztalékok esetében. Ezzel szemben alapvet?en jogos, hogy a feltételes mentesítés és/vagy a beszámítás formájában biztosított adókedvezményt az osztalékot fizet? társaság székhelye szerinti állammal kötött közigazgatási jogsegélyegyezmény fennállásától teszik függ?vé. Mivel azonban az osztrák szabályozás szerint a harmadik országbeli társaságokban fennálló min?sített részesedésekb?l származó osztalékok esetében nem áll fenn

ilyen követelmény, inkoherens, és ezzel aránytalan lenne azt a harmadik országból származó portfólióosztalékok esetében megkövetelni.

142. A Haribo-ügyben elzetes döntéshozatalra elterjesztett 4., 4.1. és 4.2. kérdésre ezért azt a választ kell adni, hogy a nemzeti hatóságok vagy bíróságok a harmadik országból származó portfólióosztalékoknak az EK 56. cikk (1) bekezdésébe ütköző rendszeres gazdasági kettős adóztatását f?szabály szerint azáltal küszöbölhetik ki, hogy ezek jogosultjainak biztosítják a külföldön megfizetett társasági adó beszámításának lehetőségét. Amennyiben azonban a nemzeti jog a más EU-/EGT-államokból származó hasonló portfólióosztalékok tekintetében a feltételes mentesítési módszernek a beszámítási módszerre való esetleges áttéréssel történ? alkalmazását írja el?, aránytalan lenne a harmadik országból származó portfólióosztalékok esetében a beszámítási módszer kizárólagos alkalmazása. A beszámítást, illetve a feltételes mentesítést elvileg függ?vé lehet tenni attól, hogy fennáll-e átfogó közigazgatási jogsegélyegyezmény az érintett harmadik országgal. Amennyiben azonban a harmadik országbeli társaságokban fennálló min?sített részesedésekb?l származó osztalékok esetében – ha ezek tekintetében is csak beszámítást vagy feltételes mentességet biztosítanak – nem áll fenn közigazgatási jogsegéllyel kapcsolatos követelmény, aránytalan lenne ezt a harmadik országból származó portfólióosztalékok esetében megkövetelni.

E – *Az Österreichische Salinen ügyben elzetes döntéshozatalra elterjesztett két kérdés?*

143. Az Österreichische Salinen ügyben elzetes döntéshozatalra elterjesztett két kérdésével az elterjeszt? bíróság azt szeretné megtudni, hogy az EK 56. cikk (1) bekezdésébe ütközik-e, ha a beszámítási módszer keretében a külföldi portfólióosztalékok egy veszteséges évben végs? soron mégis kettős adóztatás hatálya alá tartoznak, mivel az esetleges veszteségelhatárolást a következ? évekre korlátozzák, és a beszámítandó társasági adó, illetve forrásadó sem vihet? át, vagy nem vehet? másképpen figyelembe, miközben a belföldi portfólióosztalékok mindig mentesek a társasági adó alól.

1. A kérdések elfogadhatósága

144. Az osztrák kormány e két kérdést elfogadhatatlannak tartja, mivel azok az alapügy eldöntése szempontjából nyilvánvalóan nem relevánsak. Az alapügy tárgyát képez?, 2002. évi társasági adót megállapító határozat szempontjából nincs jelent?sége annak, hogy biztosítani kell-e a beszámítás következ? évre való halasztását.

145. A kérdést elterjeszt? bíróság azonban nem csak azt szeretné megtudni, hogy biztosítani kell-e azt, hogy a beszámítás a veszteséges 2002-es évet követ? évekre legyen halasztható. Az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból inkább az állapítható meg, hogy a kérdést elterjeszt? bíróság a mentesítési és a beszámítási módszer egyenérték?ségét azért is kétségbe vonja, mivel a külföldi osztalékok a beszámítási módszer alkalmazása révén – veszteség esetén elhalasztható beszámítás hiányában – végs? soron mégis kettős adóztatás hatálya alá tartoznak. Ebb?l a szemszögb?l az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések nem nyilvánvalóan irrelevánsak az alapügy eldöntése szempontjából.

146. Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett két kérdés tehát elfogadható.

2. Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekre adandó válasz

147. Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekben említett forrásadót illet?en emlékeztetni kell arra, hogy annak beszedése nem gazdasági, hanem jogi kettős adóztatást eredményezhet. Ez azáltal keletkezik, hogy különböz? államok gyakorolják az adóztatási jogukat a részvényes tekintetében – az osztalékot fizet? társaság székhelye szerinti állam forrásadó

formájában, amelyet a társaságnak kell levonnia, a részvényes honossága szerinti állam pedig jövedelemadó vagy társasági adó formájában.

148. Az uniós jog azonban a jelenlegi állapotában nem tartalmazza a jogi kettős adóztatás általános tilalmát(73). Következésképpen az uniós jogból nem állapítható meg a részvényes honossága szerinti tagállam azon általános kötelezettsége, hogy az ilyen jogi kettős adóztatást a külföldi forrásadó beszámítása révén kiküszöbölje(74). Amennyiben azonban az uniós jog nem követeli meg a forrásadó beszámítását, abból nem is következhet arra vonatkozó kötelezettség, hogy ezen adóztatás következményeit olyan adóév helyett, amelyben a veszteség miatt e következményeket nem lehetett kiküszöbölni, a következ? évekre halasztható beszámítással vagy más módon kiküszöbölje.

149. Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdéseket ezért csak a beszámítandó társasági adó tekintetében kell vizsgálni.

150. Amennyiben valamely belföldi társaság egy bizonyos adóévben veszteségesen működik, és a külföldi osztalékokat a beszámítási módszer keretében az adóalapba beszámítják, a veszteséget csökkentik az osztalékok összegével. Amennyiben a nemzeti jog – ahogy a jelen esetben – biztosítja a következ? évekre a veszteségelhatárolás lehet?ségét, akkor az esetleges veszteségelhatárolás is megfelel? mértékben csökken. Mivel valamely következ? nyereséges évben csak a veszteséges évnél a külföldi osztalékokkal csökkentett vesztesége vonható le az adóköteles eredményból, az osztalékok összegszer?en megtalálhatók a nyereséges év adóalapjában is, és ott megfelel?en magasabb társasági adót eredményeznek.

151. Amennyiben a külföldi osztalékokat terhel? külföldön megfizetett társasági adót e következ? évben már nem lehetne beszámítani vagy más módon figyelembe venni, végs? soron mégis kettős adóztatásra kerülne sor, noha – amint a kérdést elterjeszt? bíróság kifejti – éppen ennek elkerülése a beszámítási módszer célja.

152. A belföldi osztalékok esetében ezzel szemben végérvényesen elkerülnek a gazdasági kettős adóztatást. Mivel ezekre társaságiadómentesség vonatkozik, nem számítják be ?ket az adóalapba, következésképpen pedig veszteséges években nem is eredményezhetik a veszteség csökkenését. A veszteség tehát teljes mértékben átvihet? a következ? évekre.

153. Osztom a Haribo, a holland kormány, valamint a Bizottság azon álláspontját, hogy a külföldi portfólióosztalékok efféle hátrányos kezelése nem összeegyeztethet? az EK 56. cikk (1) bekezdésével. A beszámítási módszer ezen osztalékokra történ?, veszteséges években való alkalmazása a t?ke szabad mozgásának aránytalan korlátozását eredményezi, ha a veszteségelhatárolás lehet?ségével párhuzamosan nem áll fenn az a lehet?ség is, hogy a külföldön megfizetett társasági adót a beszámítás elhalasztása útján vagy más módon a szükséges mértékben adócsökkent? tényez?ként vegyék figyelembe.

154. Az osztrák kormány azon álláspontját, hogy nincs szükség a beszámítás elhalasztására, illetve adójóváírásra, a Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet(75) 52. pontjára alapozza, miszerint kizárólag az osztalékban részesül? társaság által fizetend? társasági adó összegéig kell adójóváírást biztosítani. Ha a veszteség miatt belföldön egyáltalán nem kell adót fizetni, külföldi adóterhet sem kell beszámítani, illetve adójóváírást sem kell biztosítani.

155. Ez az érv azonban figyelmen kívül hagyja, hogy a Bíróság a hivatkozott szakaszban csupán azt mondta ki, hogy a gazdasági kettős adóztatás beszámítási módszerrel való elkerülésének nem kell addig terjednie, hogy az osztalékban részesül? társaság honossága szerinti tagállam az osztalékban részesül? társaságnak a beszámításon felül megtéríti a külföldön beszedett – magasabb összeg? – adót. E tagállam nem köteles az osztalékot terhel? teljes

társaságiadóterhet a belföldi szintre csökkenteni. A gazdasági kettős adóztatást a belföldi adóztatási szint mértékében kell elkerülni.

156. Ez azonban nem történik meg akkor, ha valamely veszteséges évben az osztalékban részesülő belföldi társaság számára kizárt a beszámítás, mivel nincs olyan belföldi adóteher, amellyel szemben a beszámítást el lehetne végezni, a veszteségelhatárolást azonban a külföldi osztalékok mértékében csökkentik, és ezáltal ezen osztalékokat a következő években közvetve belföldi társasági adóval terhelik.

157. Az anyavállalat/leányvállalat irányelvvel(76) összefüggésben a Bíróság már foglalkozott hasonló problémával. A Cobelfret-ügyben hozott ítéletben(77), valamint a KBC-Bank ügyben hozott végzésben(78) olyan belga szabályozásról volt szó, amely azzal a következménnyel járt, hogy a kapott osztalékok mértékében csökkent az anyavállalat vesztesége, amennyiben az anyavállalat az érintett adózási időszakban nem rendelkezett egyéb adóköteles nyereséggel. Mivel a belga adójogszabályok szerint a veszteségelhatárolás lehetséges volt, az anyavállalat veszteségének hivatkozott csökkentése – még ha az anyavállalatnak kifizetett osztalékok nem is társaságiadókötelesek a kifizetésük adóévében – azzal járhatott, hogy az anyavállalatot ezen osztalékok után közvetve megadóztatják a következő adóévekben, amennyiben az üzleti tevékenységének eredménye pozitív. A Bíróság ezzel kapcsolatban megállapította, hogy ilyen esetben a gazdasági kettős adóztatás elkerülésére irányuló célt nem éri el.

158. Az osztrák kormány érvét ezért el kell utasítani.

159. Az olasz kormány úgy véli, hogy nem lehet eleve kizárni azt, hogy azon vállalkozáscsoport keretében, amelyhez az osztalékban részesülő társaság és az osztalékot fizető külföldi társaság is tartozik, olyan gyakorlatot folytatnak, amelynek keretében az osztalékokat a veszteséges társaságba helyezik át, hogy e társaságot a veszteség miatt ne lehessen adóztatni, és az osztalékok adómentessége (a beszámítás elhalasztása révén) a következő években is fennmaradjon. A Glaxo Wellcome ügyben hozott ítélet(79) analógia útján megállapítható, hogy a szóban forgóhoz hasonló olyan szabályozás, amely nem írja elő a beszámítás elhalasztását, nem haladja meg a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyának megtartásához és a teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző, jogtalan adóelőny megszerzését célzó megállapodások megelőzéséhez szükséges mértéket. Végül soron ezt a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megítélnie.

160. Ez az érv a jelen összefüggésben már azért sem lehet eredményes, mivel nem vállalkozáscsoporton belüli osztalékfizetésekről, hanem olyan portfóliórészesedésekről származó osztalékokról van szó, amelyeket egy belföldi befektetési alap révén más befektetőkkel együtt fennálló közös tulajdon formájában birtokolnak. Úgy tűnik, hogy az olasz kormány által említett, vállalkozáscsoporton belüli teljesen mesterséges megállapodások itt szóba sem kerülnek.

161. Végül az egyértelműség kedvéért utalni szeretnék arra, hogy a fenti megfontolások különbségtétel nélkül vonatkoznak az EU/EGT-államokból és a harmadik országból származó portfólióosztalékokra. Ahogy a Haribo-ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésre adott válaszból következik, a harmadik országból származó portfólióosztalékok esetében is biztosítani kell ugyanis legalább a beszámítás lehetőségét, ha a belföldi portfólióosztalékok esetében a gazdasági kettős adóztatást mentesítés útján kerülik el. Az osztalékban részesülő társaság veszteséges működése esetén ezért az itt ismertetett probléma a külföldi portfólióosztalékok pontos származásától függetlenül is fennáll.

162. Az Österreichische Salinen ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett két kérdésre ezért azt a választ kell adni, hogy az EK 56. cikk (1) bekezdésébe ütközik, ha a beszámítási módszer keretében a külföldi portfólióosztalékok egy veszteséges évben végső soron mégis kettős

adóztatás hatálya alá tartoznak, mivel az esetleges veszteségelhatárolást a következő évekre korlátozzák, és a beszámítandó társasági adó sem vihető át, vagy nem vehető másképpen figyelembe, miközben a belföldi portfólióosztalékok mindig mentesek a társasági adó alól.

V – Véggövetkeztetések

163. Az előbbiekben kifejtettekre tekintettel azt javasolom, hogy az Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz C-436/08. sz. Haribo-ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseit a Bíróság a következőképpen válaszolja meg:

1. Nem ütközik az EK 56. cikk (1) bekezdésébe, ha belföldi társaságoknak a más EU-/EGT-államokból származó portfólióosztalékok után rendszerint társasági adót kell fizetniük, mivel nem vagy alig tudják a mentességhez vagy legalábbis a beszámításhoz megkövetelt, külföldön megfizetett társasági adóval kapcsolatos adatokat beszerezni, miközben a belföldi portfólióosztalékok mindig adómentesek.
2. Az EK 56. cikk (1) bekezdésébe ütközik, ha az olyan EGT-államból származó osztalékok, amely nem tagja az Európai Uniónak, csak közigazgatási és végrehajtási jogsegély fennállása esetén mentesek a társasági adó alól, jöllehet ezt a külföldi társaságokban fennálló minősített részesedésekből származó osztalékok tekintetében nem követelik meg.
3. Az EK 56. cikk (1) bekezdésébe ütközik, ha portfóliórészesedések esetében a harmadik országbeli társaságokban fennálló részesedésekből származó osztalékok tekintetében nem írják elő a külföldön megfizetett társasági adó beszámítását, miközben a belföldi portfólióosztalékok adómentesek.
4. A nemzeti hatóságok vagy bíróságok a harmadik országból származó portfólióosztalékoknak az EK 56. cikk (1) bekezdésébe ütköző rendszeres gazdasági kettős adóztatását fűszabály szerint azáltal küszöbölhetik ki, hogy ezek jogosultjainak biztosítják a külföldön megfizetett társasági adó beszámításának lehetőségét. Amennyiben azonban a nemzeti jog a más EU-/EGT-államokból származó hasonló portfólióosztalékok tekintetében a feltételes mentesítési módszernek a beszámítási módszerre való esetleges áttéréssel történő alkalmazását írja elő, aránytalan lenne a harmadik országból származó portfólióosztalékok esetében a beszámítási módszer kizárólagos alkalmazása. A beszámítást, illetve a feltételes mentesítést elvileg függővé lehet tenni attól, hogy fennáll-e átfogó közigazgatási jogsegélyegyezmény az érintett harmadik országgal. Amennyiben azonban a harmadik országbeli társaságokban fennálló minősített részesedésekből származó osztalékok esetében – ha ezek tekintetében is csak beszámítást vagy feltételes mentességet biztosítanak – nem áll fenn közigazgatási jogsegéllyel kapcsolatos követelmény, aránytalan lenne ezt a harmadik országból származó portfólióosztalékok esetében megkövetelni.

164. Azt javasolom továbbá, hogy az Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz C-437/08. sz. Österreichische Salinen ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseit a Bíróság a következőképpen válaszolja meg:

Az EK 56. cikk (1) bekezdésébe ütközik, ha a beszámítási módszer keretében a külföldről származó portfólióosztalékok egy veszteséges évben végső soron mégis kettős adóztatás hatálya alá tartoznak, mivel az esetleges veszteségelhatárolást a következő évekre korlátozzák, és a beszámítandó társasági adó sem vihető át, vagy nem vehető másképpen figyelembe, miközben a belföldi portfólióosztalékok mindig mentesek a társasági adó alól.

1 – Eredeti nyelv: német.

2 – Lásd erről a C-446/04. sz., Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2006. december

12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I/11753. o.) 33–74. pontját.

3 – Lásd erről a C/101/05. sz. A ügyben 2007. december 18-án hozott ítéletet (EBHT 2007., I/11531. o.) és a 2. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 17. és azt követő pontjait.

4 – Lásd erről a C/169/07. sz. Hartlauer ügyben 2009. március 10-én hozott ítélet (EBHT 2009., I/1721. o.) 55. pontját; a C/42/07. sz., Liga Portuguesa de Futebol Profissional és Bwin International ügyben 2009. szeptember 8-án hozott ítélet (EBHT 2009., I/7633. o.) 61. pontját; a C/153/08. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2009. október 6-án hozott ítélet (EBHT 2009., I/9735. o.) 38. pontját és a C/316/07., C/358/07–360/07., C/409/07. és C/410/07. sz., Stoß és társai egyesített ügyekben 2010. szeptember 8-án hozott ítélet (az EBHT-ban még nem tették közzé) 106. pontját, valamint a C/46/08. sz. Carmen Media Group ügyben 2010. szeptember 8-án hozott ítélet (az EBHT-ban még nem tették közzé) 68. pontját.

5 – BGBl. I, 52. sz.

6 – BGBl. 401. sz.

7 – BMF/010216/0090-VI/6/2008.

8 – A Lisszaboni Szerződés hatálybalépését követően jelenleg az EUMSZ 63. cikk. Mivel azonban az alapügyek a 2001-es és 2002-es adóévet érintik, itt és a következőkben az EK-Szerződés cikkeire hivatkozom.

9 – Hivatkozás a 2. lábjegyzetben, 72. pont.

10 – A 2. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 57. és 60. pontja és a C/201/05. sz. Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation ügyben 2008. április 23-án hozott végzés (EBHT 2008., I/2875. o.) 43. pontja.

11 – A 2. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 53. és 60. pontja.

12 – Illetve a letelepedés szabadságának korlátozása.

13 – A C/153/02. sz. Neri ügyben 2003. november 13-án hozott ítélet (EBHT 2003., I/13555. o.) 35. pontja, a C/360/06. sz. Heinrich Bauer Verlag ügyben 2008. október 2-án hozott ítélet (EBHT 2008., I/7333. o.) 15. pontja és a C/278/07–C/280/07. sz., Josef Vosding Schlacht, Kühl und Zerlegebetrieb egyesített ügyekben 2009. január 29-én hozott ítélet (EBHT 2009., I/457. o.) 16. pontja.

14 – A C/513/03. sz. van Hilten/van der Heijden ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet (EBHT 2006., I/1957. o.) 44. pontja, a C/370/05. sz. Festersen ügyben 2007. január 25-én hozott ítélet (EBHT 2007., I/1129. o.) 24. pontja és a 3. lábjegyzetben hivatkozott A ügyben hozott ítélet 40. pontja.

15 – A C/9/02. sz. de Lasteyrie du Saillant ügyben 2004. március 11-én hozott ítélet (EBHT 2004., I/2409. o.) 43. pontja, a C/170/05. sz., Denkavit Internationaal és Denkavit France ügyben 2006. december 14-én hozott ítélet (EBHT 2006., I/11949. o.) 50. pontja és a C/233/09. sz., Dijkman és Dijkman/Lavaleije ügyben 2010. július 1-jén hozott ítélet (az EBHT-ban még nem tették közzé) 42. pontja.

16 – A C/319/02. sz. Manninen ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 2004.,

I?7477. o.) 29. pontja, a C?512/03. sz. Blanckaert?ügyben 2005. szeptember 8?án hozott ítélet (EBHT 2005., I?7685. o.) 42. pontja és a C?487/08. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2010. június 3?án hozott ítélet (az EBHT?ban még nem tették közzé) 47. pontja.

17 – Ebben az értelemben a C?315/02. sz. Lenz?ügyben 2004. július 15?én hozott ítélet (EBHT 2004., I?7063. o.) 29–32. pontja, a 16. lábjegyzetben hivatkozott Manninen?ügyben hozott ítélet 32–35. pontja és a C?540/07. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2009. november 19?én hozott ítélet (az EBHT?ban még nem tették közzé) 58. pontja.

18 – A 17. lábjegyzetben hivatkozott Lenz?ügyben hozott ítélet 31. és azt követ? pontja, a 16. lábjegyzetben hivatkozott Manninen?ügyben hozott ítélet 34–36. pontja és a 2. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 62. pontja.

19 – Lásd ebben az összefüggésben a 16. lábjegyzetben hivatkozott Manninen?ügyben ismertetett indítványom 46. és azt követ? pontját.

20 – Hivatkozás a 16. lábjegyzetben, 44. pont.

21 – Hivatkozás a 2. lábjegyzetben, 54. pont.

22 – Hivatkozás a 2. lábjegyzetben, 56. pont.

23 – Lásd a 16. és azt követ? pontokat.

24 – Mivel külföldi osztalékok esetében az osztalékot fizet? társaság javára esetlegesen fennálló adókedvezményeket nem lehetett figyelembe venni, Geelhoed f?tanácsnok a Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben ismertetett indítványában ezzel szemben igen! választ adott a letelepedés szabadságának megsértésére.

25 – A származási tagállam általi mentesítés esetére a Bíróság a 16. lábjegyzetben hivatkozott Manninen?ügyben hozott ítélet 34. pontjában megállapította, hogy hiányzik a belföldi és a külföldi osztalékok összehasonlíthatósága.

26 – És/vagy a letelepedés szabadságából.

27 – Lásd a 2. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 47. és 72. pontját.

28 – A 16. lábjegyzetben hivatkozott Manninen?ügyben hozott ítélet 54. pontja és a 2. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 47–57. pontja.

29 – Lásd a 17. lábjegyzetben hivatkozott Lenz?ügyben hozott ítélet 27. pontját, a 16. lábjegyzetben hivatkozott Manninen?ügyben hozott ítélet 29. pontját és a 3. lábjegyzetben hivatkozott A?ügyben hozott ítélet 56. pontját.

30 – Lásd a C?136/00. sz. Danner?ügyben 2002. október 3?án hozott ítélet (EBHT 2002., I?8147. o.) 50. pontját és a C?318/07. sz. Persche?ügyben 2009. január 27?én hozott ítélet (EBHT 2009., I?359. o.) 54. pontját. Lásd a 16. lábjegyzetben hivatkozott Manninen?ügyben ismertetett indítványom 77. és azt követ? pontját.

31 – A 2004. november 16?i 2004/106/EK tanácsi irányelvvel (HL L 359., 30. o.) módosított, a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adózás és a biztosítási díjak adózása területén történ? kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19?i 77/799/EK tanácsi irányelv (HL

L 336., 15. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.).

32 – A C?184/05. sz. Twoh International ügyben 2007. szeptember 27?én hozott ítélet (EBHT 2007., I?7897. o.) 32. pontja és a 30. lábjegyzetben hivatkozott Persche?ügyben hozott ítélet 65. pontja.

33 – Mengozzi f?tanácsnok 30. lábjegyzetben hivatkozott C?318/07. sz. Persche?ügyben ismertetett indítványának 110. és 111. pontjára való utalással.

34 – Hivatkozás a 31. lábjegyzetben.

35 – Lásd továbbá a 16. lábjegyzetben hivatkozott Manninen?ügyben ismertetett indítványom 78. pontját.

36 – Lásd a 30. lábjegyzetben hivatkozott Persche?ügyben hozott ítélet 59. pontját.

37 – A 33. és azt követ? pontok.

38 – A 4. lábjegyzetben hivatkozott Hartlauer?ügyben hozott ítélet 55. pontja; a 4. lábjegyzetben hivatkozott Liga Portuguesa de Futebol Profissional és Bwin International ügyben hozott ítélet 61. pontja; a 4. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Spanyolország ügyben hozott ítélet 38. pontja; a 4. lábjegyzetben hivatkozott Stoß és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 106. pontja, valamint a 4. lábjegyzetben hivatkozott Carmen Media Group ügyben hozott ítélet 68. pontja.

39 – A 2003. december 22?i 2003/123/EK tanácsi irányelvvel (HL L 7., 41. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 2. kötet, 3. o.) módosított, a különböz? tagállamok anya? és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszerér?l szóló, 1990. július 23?i 90/435/EGK tanácsi irányelv (HL L 225., 6. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.).

40 – A C?210/06. sz. Cartesio?ügyben 2008. december 16?án hozott ítélet (EBHT 2008., I?9641. o.) 67. pontja, valamint a C?261/08. és C?348/08. sz., Zurita García egyesített ügyekben 2009. október 22?én hozott ítélet (az EBHT?ban még nem tették közzé) 34–36. pontja.

41 – BMF?010216/0090?VI/6/2008.

42 – Lásd a 14. lábjegyzetben hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

43 – Itt és a következ?kben az EGT kifejezést csak arra a három EGT?államra alkalmazom, amelyek nem tagjai az Európai Uniónak, amelyek jelenleg Norvégia, Izland és Liechtenstein.

44 – Lásd ebben az értelemben a 3. lábjegyzetben hivatkozott A?ügyben hozott ítélet 42. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

45 – Lásd a 16. lábjegyzetben hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

46 – Lásd a 32. és azt követ? pontokat.

47 – Lásd a 29. lábjegyzetben hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

48 – Lásd a 38. lábjegyzetben hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

49 – Hivatkozás a 3. lábjegyzetben (67. pont).

50 – Hivatkozás a 17. lábjegyzetben, 57. és azt követ? pontok, valamint 68. és azt követ? pontok.

- 51 – A C-72/09. sz. *Établissements Rimbaud* ügyben 2010. április 29-én ismertetett indítvány (az EBHT-ban még nem tették közzé) 53. és azt követő pontjai.
- 52 – A C-72/09. sz. *Établissements Rimbaud* ügyben 2010. október 28-án hozott ítélet (az EBHT-ban még nem tették közzé) 40. és azt követő pontja.
- 53 – Lásd a 63. és azt követő pontokat.
- 54 – Lásd a C-521/07. sz., *Bizottság kontra Hollandia* ügyben 2009. június 11-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-4873. o.) 49. pontját.
- 55 – Lásd a C-264/96. sz. *ICI* ügyben 1998. július 16-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-4695. o.) 26. pontját, a C-451/05. sz. *ELISA* ügyben 2007. október 11-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-8251. o.) 91. pontját és a 17. lábjegyzetben hivatkozott *Bizottság kontra Olaszország* ügyben hozott ítélet 58. pontját.
- 56 – Lásd a 14. lábjegyzetben hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.
- 57 – Lásd a 3. lábjegyzetben hivatkozott A-ügyben hozott ítélet 28–39. pontját.
- 58 – Lásd a 62. pontot.
- 59 – A 2. lábjegyzetben hivatkozott *Test Claimants in the FII Group Litigation* ügyben hozott ítélet 170. és azt követő pontja, valamint a 3. lábjegyzetben hivatkozott A-ügyben hozott ítélet 37. pontja.
- 60 – A 3. lábjegyzetben hivatkozott A-ügyben hozott ítélet 31. pontja és a C-194/06. sz. *Orange European Smallcap Fund* ügyben 2008. május 20-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-3747. o.) 87. pontja.
- 61 – A 3. lábjegyzetben hivatkozott A-ügyben hozott ítélet 32. és 60. pontja, a 60. lábjegyzetben hivatkozott *Orange European Smallcap Fund* ügyben hozott ítélet 89. pontja, valamint a 17. lábjegyzetben hivatkozott *Bizottság kontra Olaszország* ügyben hozott ítélet 69. pontja.
- 62 – A 3. lábjegyzetben hivatkozott A-ügyben hozott ítélet 36. pontja.
- 63 – A 2. lábjegyzetben hivatkozott *Test Claimants in the FII Group Litigation* ügyben hozott ítélet 170. pontja, a 3. lábjegyzetben hivatkozott A-ügyben hozott ítélet 37. pontja és a 60. lábjegyzetben hivatkozott *Orange European Smallcap Fund* ügyben hozott ítélet 89. pontja.
- 64 – A 2. lábjegyzetben hivatkozott *Test Claimants in the FII Group Litigation* ügyben hozott ítélet 171. pontja és a 3. lábjegyzetben hivatkozott A-ügyben hozott ítélet 37. pontja.
- 65 – A 3. lábjegyzetben hivatkozott A-ügyben hozott ítélet 32. és azt követő pontjai.
- 66 – A C-446/03. sz. *Marks & Spencer* ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-10837. o.) 43–51. pontja; a C-231/05. sz. *Oy AA* ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-6373. o.) 51. pontja; a C-414/06. sz. *Lidl Belgium* ügyben 2008. május 15-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-3601. o.) 42. pontja és a C-337/08. sz. *X Holding* ügyben 2010. február 25-én hozott ítélet (az EBHT-ban még nem tették közzé) 33. pontja.
- 67 – A 66. lábjegyzetben hivatkozott *Oy AA* ügyben hozott ítélet 54. pontja, a C-182/08. sz. *Glaxo Wellcome* ügyben 2009. szeptember 17-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-8591. o.) 82. pontja és a C-311/08. sz. *SGI* ügyben 2010. január 21-én hozott ítélet (az EBHT-ban még nem tették közzé)

60. pontja.

68 – A 16. lábjegyzetben hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 49. pontja, a C-386/04. sz. Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben 2006. szeptember 14-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-8203. o.) 59. pontja és a 67. lábjegyzetben hivatkozott Glaxo Wellcome ügyben hozott ítélet 82. pontja.

69 – A 60. lábjegyzetben hivatkozott Orange European Smallcap Fund ügyben hozott ítélet 95. pontja.

70 – Lásd a 92. és azt követő pontokat.

71 – Lásd a 63. és azt követő pontokat.

72 – Lásd a 89. és azt követő pontokat.

73 – A C-513/04. sz., Kerckhaert és Morres ügyben 2006. november 14-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-10967. o.) 20–24. pontja, a C-128/08. sz. Damseaux-ügyben 2009. július 16-án hozott ítélet (EBHT 2009., I-6823. o.) 25. és azt követő pontjai, valamint a 16. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Spanyolország ügyben hozott ítélet 56. pontja. A forrásadó minősített részesedések esetében való beszédése tekintetében lásd azonban a 39. lábjegyzetben hivatkozott 90/435 irányelv 5. cikkének (1) bekezdését.

74 – Lásd a 73. lábjegyzetben hivatkozott Damseaux-ügyben hozott ítélet 32. és azt követő pontjait.

75 – Hivatkozás a 2. lábjegyzetben.

76 – Hivatkozás a 73. lábjegyzetben.

77 – A C-138/07. sz. ügyben 2009. február 12-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-731. o.) 37–45. pontja.

78 – A C-439/07. és C-499/07. sz. egyesített ügyekben 2009. június 4-én hozott végzés (EBHT 2009., I-4409. o.) 39. és azt követő pontja.

79 – Hivatkozás a 67. lábjegyzetben.