

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2014. szeptember 11. (*)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – EUMSZ 49. cikk és EUMSZ 54. cikk – A letelepedés szabadsága – EUMSZ 63. cikk és EUMSZ 65. cikk – A tőke szabad mozgása – Adójogszabályok – Társasági adó – A kifizetett nyereség kettős adóztatásának megszüntetésére irányuló tagállami szabályozás – Az osztalékban részesülő társasággal azonos tagállamban illetéssel rendelkező társaságok által kifizetett osztalékokra alkalmazott beszámítási módszer – Az osztalékban részesülő társaságtól eltérő tagállamban vagy harmadik országban illetéssel rendelkező társaságok által kifizetett osztalékokra alkalmazott mentesítési módszere – Az osztalékban részesülő társaság veszteségeivel szembeni eltérő bánásmód”

A C-47/12. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Finanzgericht Köln (Németország) a Bírósághoz 2012. január 31-én érkezett, 2011. szeptember 6-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Kronos International Inc.**

és

a **Finanzamt Leverkusen**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, A. Borg Barthet, J. L. da Cruz Vilaça, E. Levits (előadó) és M. Berger bírák,

előtanácsnok: P. Cruz Villalón,

hivatalvezető: K. Malacek előtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2013. május 16-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- Kronos International Inc. képviseletében W. Meilicke és D. Rabback Rechtsanwälte,
- a Finanzamt Leverkusen képviseletében B. Hillebrand, K. Kusch és H. Brandenburg, valamint M. Brombach-Krüger, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviseletében T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormányának képviseletében S. Ossowski, meghatalmazotti minőségben, segítője: S. Ford barrister,
- az Európai Bizottság képviseletében W. Roels és W. Mölls, meghatalmazotti minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2013. november 7-i tárgyaláson történ? meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a letelepedés szabadságára vonatkozó EUMSZ 49. cikk és EUMSZ 54. cikk, valamint a t?ke szabad mozgására vonatkozó EUMSZ 63. cikk és EUMSZ 65. cikk értelmezésére irányul.

2 Ezt a kérelmet a Delaware állam (Amerikai Egyesült Államok) jogszabályai szerint létrejött társaság, a Kronos International Inc. (a továbbiakban: Kronos) és a Finanzamt Leverkusen (a továbbiakban: Finanzamt) között a Kronos osztalékot felosztó leányvállalatai által külföldön megfizetett társasági adónak az 1991 és 2001 között fizetend? német társasági adóba történ? beszámításának tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?.

Jogi háttér

A német jog

3 Az 1991–2000. éveket illet?en a társaságok adózása – beleértve a beszámítást –, a társasági adó megfizetésének módja, valamint annak visszatérítése tekintetében a társasági adóról szóló német törvény (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 1991. I., 638. o., a továbbiakban: 1991. évi KStG) 49. §-ának (1) bekezdése a jövedelemadóról szóló törvény (Einkommensteuergesetz, BGBl. 1990. I., 1898. o., a továbbiakban: 1990. évi EStG) rendelkezéseire utal vissza.

4 Az 1990. évi EStG 36. §-a (2) bekezdésének 3. pontja a következ?képpen szabályozta az ún. „teljes beszámítás” rendszerét:

„(2) A jövedelemadóba be kell számítani:

[...]

3. a teljes kör?en társaságiadó?köteles társaság vagy egyesület társasági adóját a 20. § (1) bekezdésének 1. pontja vagy 2. pontja értelmében vett bevételek 3/7-ed részéig, amennyiben e bevételek nem olyan osztalékok felosztásából származnak, amelyekre a társasági adóról szóló törvény 30. §-a (2) bekezdésének 1. pontja értelmében vett saját t?két felhasználták. Ugyanez a helyzet a 20. § (2) bekezdése 2. pontjának a) alpontja értelmében vett bevételek esetében, amelyeket a tag az osztalékszervények vagy más jogok els? átruházása során szerez; ebben az esetben a beszámítható társasági adó az átruházott jogok után fizetett összeg 3/7-ére korlátozódik. [...] A társasági adót nem számítják be:

[...]

f) ha a bevételeket nem számolták el az adóalap meghatározása során;

[...]”

5 Az 1990. évi EStG 36. §-ának (4) bekezdése el?írta:

„Ha az elszámolást követ?en az adóalanynál adóhiányt állapítanak meg, ez utóbbinak (az adófizetésre kötelezett személynek) ezt haladéktalanul meg kell fizetnie, amennyiben a hiány megfelel a már esedékes adóel?legnek, de még nem fizették meg; egyéb esetekben ezt az

adómegállapítást követő hónapban kell megfizetnie (végleges megfizetés). [...] Ha az elszámolást követően az adóalany javára többletet állapítanak meg, e többletet az adómegállapítási határozat közlését követően folyósítják az adóalany számára.”

6 A beszámítási rendszerről a „féljövdelem-eljárásra” való áttérés keretében a német jogalkotó hatályon kívül helyezte az 1990. évi EStG 36. §-a (2) bekezdésének 3. pontját. Az elzeteres döntéshozatalra utaló határozatból, valamint a német kormány észrevételeiből azonban kitűnik, hogy átmeneti rendelkezések alapján továbbra is alkalmazni kellett a teljes beszámítás rendszerét a 2001. évben kapott osztalékokra.

7 Az 1991. évi KStG 26. §-a (7) bekezdésének az 1993-ig alkalmazandó változata, valamint ugyanezen törvény 8b. §-a (5) bekezdésének az 1994-től alkalmazandó változata (a továbbiakban: 1994. évi KStG) a következőképpen rendelkezett:

„Ha valamely külföldi társaság által felosztott nyereségrészesedés a kettős adóztatás elkerülését célzó valamely egyezmény értelmében – minimális részesedés esetén – társasági adómentes, a mentességet az egyezményben meghatározott minimális részesedéstől függetlenül alkalmazni kell, amennyiben az legalább 10 %.”

A kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények

8 A Dán Királysággal, a Francia Köztársasággal, az Egyesült Királysággal és Kanadával megkötött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények értelmében a Németországi Szövetségi Köztársaság köteles a német adó alól mentességet biztosítani a bizonyos küszöböt elérő vagy meghaladó részesedésekből származó és az osztalékfizető társaság illetése szerinti államban adóköteles osztalékok esetében.

9 Az esetek többségében a részesedés jelzett küszöbe 10 % volt. Az Egyesült Királysággal kötött egyezmény azonban 25 %-os küszöböt írt elő, csakúgy, mint a Kanadával megkötött egyezmény a 2000. év tekintetében, míg a 2001. évre az alkalmazandó küszöb 10 % volt.

Az alapeljárás és az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdések

10 A Kronos vállalkozások egy csoportjának holdingtársasága. Létesítő okirat szerinti székhelye az Egyesült Államokban, ügyvezetése pedig Németországban van, ahol fiókteleppel rendelkezik, és 1989 óta szerepel a cégnyilvántartásban. A Kronost azzal a céllal hozták létre, hogy biztosítsák a csoportba tartozó európai és kanadai leányvállalatok egységes irányítását. 1989 óta 99,95 %-os tulajdonosa a német Kronos Titan GmbH társaságnak, amellyel – más német társaságok mellett – befolyásgyakorlási és nyereségelvonási szerződéseket kötött.

11 Az alapeljárás tekintetében releváns időszakban – azaz 1991-től 2001-ig – a Kronos a következő társaságokban rendelkezett közvetlen részesedésekkel:

- Société Industrielle du Titane (Franciaország), 92,941 % és 93,771 % közötti részesedés 1991 és 2001 között;
- Kronos Norge (Norvégia), 100 %-os részesedés 1991 és 1998 között;
- Kronos UK Ltd (Egyesült Királyság), 100 %-os részesedés 1991 és 2001 között;
- Kronos Europa SA (Belgium), 98,4 % és 100 % közötti részesedés 1991 és 1998 között;
- Kronos Denmark ApS (Dánia), 100 %-os részesedés 1991 és 2001 között, valamint

– Kronos Canada Inc. (Kanada), 100 %-os részesedés 1991 és 2001 között.

12 2000 és 2001 között a Kronos közvetett részesedéssel rendelkezett a Kronos Europa SA (Belgium) és a Kronos Norge (Norvégia) társaságokban 100 %-os tulajdonban lévő leányvállalata, a Kronos Denmark ApS (Dánia) közvetítésével. A Kronos Denmark ApS-nek a csoport belga és norvég társaságaiban fennálló részesedése 99,99 %, illetve 100 % volt.

13 A Kronos által Németországban az 1991 és 2001 között fizetendő társasági adóra vonatkozóan 2004 és 2010 között adómegállapítási határozatokat hoztak, amelyeket adott esetben kiigazítottak. Tekintettel a körülbelül 150–840 millió német márkát (DEM) kitévő veszteségre, illetve átvitt veszteségekre, az említett határozatok az 1991. évre a társasági adó összegét – az osztalékfizetés miatt – 4 190 788,57 euró összegben, az 1992. évre – szintén az osztalékfizetés miatt – 2 050 183,81 euró összegben állapították meg. Az 1993 és 2001 közötti években azonban az adó összege nulla volt.

14 A kettős adóztatás elkerüléséről szóló alkalmazandó egyezmények alapján az adófizetés alól mentesülő külföldi leányvállalatok által kifizetett osztalékokat nem vették figyelembe az adómegállapítási határozathoz és a veszteségek megállapításához releváns alap kiszámításakor.

15 Ezzel összefüggésben a Kronos kérte a más tagállamokban (Belgium, Franciaország és Egyesült Királyság), valamint harmadik országokban (Kanada és Norvégia) letelepedett leányvállalatai és a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalatai által 1991 és 2001 között megfizetett társasági adónak és tőkejövedelemre kivetett adónak az általa Németországban fizetendő társasági adóba történő beszámítását, mivel az ehhez hasonló beszámításnak – adott esetben – adóvisszatérítést kell eredményeznie.

16 A 2005. december 15-ii határozattal a Finanzamt Leverkusen nem adott helyt e kérelemnek. Az elutasító határozat az 1990. évi EStG 36. §-a (2) bekezdése 3. pontja f) alpontjának és az 1991. évi KStG 49. §-a (1) bekezdésének együttesen értelmezett rendelkezésein alapult, amelyek értelmében az osztalékokat terhelő társasági adó beszámítása csak akkor lehetséges, ha az említett osztalékokat adóköteles bevételként elszámolták. Márpedig, mivel a külföldi eredetű osztalékok 1991 és 1993 között az 1991. évi KStG 26. §-ának (7) bekezdése alapján, az ezt követő években pedig az 1994. évi KStG 8b. §-ának (5) bekezdése alapján adómentességben részesültek, az adó összegének meghatározása során ezeket nem lehetett adóköteles bevételként figyelembe venni.

17 A 2007. január 10-ii határozattal a Finanzamt Leverkusen mint megalapozatlant elutasította a Kronos által az adójóváírása elszámolása és az 1994. évi társasági adóba való beszámítása kapcsán benyújtott fellebbezést.

18 2007. február 7-én a Kronos e határozattal szemben megsemmisítés iránti keresetet, valamint intézményi mulasztás megállapítása iránti keresetet nyújtott be a Finanzgericht Kölnhöz a társasági adó 1991–1993. évi és 1995–2001. évi elszámolása kapcsán.

19 A nemzeti eljárás jelenlegi szakaszában a Kronos külföldi társasági adó címén megfizetett 201 966 724 euró összeg beszámítását kéri. Ezen összegbe beletartoznak egyfelől a Kronos leányvállalatai által 1991 és 2001 között Franciaországban, 1997 és 1999 között az Egyesült Királyságban, valamint 2000 és 2001 között Kanadában megfizetett adók, amelyek teljes összege 78 501 794 euró. A Kronos kérelme másfelől a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő belga és norvég leányvállalatok által megfizetett társasági adónak – azaz összesen 123 448 418 euró összegnek – a dán leányvállalatától 2000 és 2001 között kapott osztalékok adójába történő beszámítására, valamint 16 512 euró összegű dán társasági adó beszámítására irányul.

20 A Kronos ezenfelül a Franciaországban és az Egyesült Királyságban letelepedett leányvállalatokra vonatkozó tőkejövedelemadó címén befizetett 1 795 525 euró összeg beszámítását kéri arra az esetre, ha az osztalékokból származó e bevételek adókötelesnek minősülnek.

21 E körülmények között a kérdést elterjesztő bíróság felfüggesztette az eljárást, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Kizárólag az EUMSZ 54. cikkel összefüggésben értelmezett EUMSZ 49. cikk szerinti letelepedési szabadság vagy emellett az EUMSZ 63–65. cikk szerinti szabad tőkemozgás is irányadó arra, ha a társaságiadóbeszámítást a harmadik országbeli tőketársaságok által német tőketársaságok számára fizetett osztalékok olyan adómentessége miatt zárják ki, amelynek feltételül a nemzeti rendelkezések csak azt írják elő, hogy az osztalékban részesülő tőketársaság az osztalékfizető társaság alaptőkéjének legalább 10 %-ával rendelkezzen, noha az osztalékban részesülő tőketársaság részesedésének tényleges mértéke 100 %?

2) Úgy kell-e értelmezni a letelepedés szabadságával (jelenleg EUMSZ 49. cikk) és adott esetben ezzel párhuzamosan a tőke szabad mozgásával (1993-ig az EGK-Szerződés/EK-Szerződés 67. cikke, jelenleg EUMSZ 63–EUMSZ 65. cikk) kapcsolatos rendelkezéseket, hogy azokkal ellentétes az olyan szabályozás, amely a külföldi leányvállalatok által fizetett osztalékok adómentessége esetén az anyavállalatnál felmerült veszteség esetében is kizárja az ezen osztalékokat terhelő társasági adó beszámítását és kifizetését, noha a belföldi leányvállalatoktól származó osztalékok tekintetében társaságiadóbeszámítás révén mentesülésre van lehetőség?

3) Úgy kell-e értelmezni a letelepedés szabadságával (jelenleg EUMSZ 49. cikk) és adott esetben ezzel párhuzamosan a tőke szabad mozgásával (1993-ig az EGK-Szerződés/EK-Szerződés 67. cikke, jelenleg EUMSZ 63–EUMSZ 65. cikk) kapcsolatos rendelkezéseket, hogy azokkal ellentétes az olyan szabályozás, amely kizárja a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalatok által fizetett – a leányvállalat országában adómentes és a belföldi anyavállalat számára (tovább)fizetett, valamint Németországban szintén adómentes – osztalékokat terhelő társasági adó beszámítását és kifizetését, de a tisztán belföldi helyzetekben adott esetben a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalattól származó osztalékokat terhelő társasági adónak a leányvállalatnál történő beszámításán és a leányvállalattól származó osztalékokat terhelő társasági adónak az anyavállalatnál történő beszámításán keresztül az anyavállalatnál felmerült veszteség esetében visszatérítést tesz lehetővé?

4) A tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezések párhuzamos alkalmazandósága esetén a kanadai osztalékok tekintetében – a második kérdésre adandó választól függően – a következő kérdés is felmerül:

Úgy kell-e értelmezni a jelenlegi EUMSZ 64. cikk (1) bekezdését, hogy az lehetővé teszi, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság a tartalmi szempontból 1993. december 31. óta

lényegében változatlan nemzeti és a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményekben szereplő rendelkezéseket alkalmazza, és ezáltal tartósan kizárja a Németországban adómentes osztalékokat terhelő kanadai társasági adó beszámítását.”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

Elzetes észrevételek

22 Meg kell állapítani, hogy noha a kérdést elterjesztő bíróság első kérdésének megfogalmazásakor kizárólag a valamely harmadik országban letelepedett társaságok által kifizetett osztalékokra utal, az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy ez a kérdés a Németországi Szövetségi Köztársaságtól eltérő más tagállamokban letelepedett társaságok által kifizetett osztalékokra is vonatkozik.

23 Az 1990. évi EStG 36. §a (2) bekezdése 3. pontja f) alpontjának megfelelően a társasági adót nem számítják be, ha a bevételeket nem számolták el az adóalap meghatározása során.

24 Az alapeljárásban a valamely másik tagállamban vagy harmadik országban illetéssel rendelkező társaságok által kifizetett osztalékokat nem számolták el az említett osztalékokban részesülő társaság adóalapjának meghatározása során, mivel rájuk a Németországi Szövetségi Köztársaság által megkötött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményekben elírt mentesítési módszert alkalmazták.

25 A kérdést elterjesztő bíróság e tekintetben rámutat, hogy a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményekből, adott esetben pedig – az 1991 és 1993 közötti éveket illetően – az 1991. évi KStG 26. §ának (7) bekezdésében, valamint – az 1994 és 2000 közötti éveket illetően – az 1991. évi KStG 8b. §ának (5) bekezdésében szereplő rendelkezésekből eredő, az adó összegének meghatározására irányuló eljárás tekintetében releváns rendelkezések nem csak az érintett társaság döntéseire nézve meghatározó befolyás gyakorlását lehetővé téve részesedésekre vonatkoznak, valamint hogy a német jogalkotó – az alkalmazáshoz szükséges 10 %-os küszöb megállapításával – nem az ellenőrzést biztosító befolyás értelmében vett jelentős részesedést írt elő.

26 A kérdést elterjesztő bíróság azt is jelzi, hogy az alapeljárásban szóban forgó teljes időszak során a Kronos körülbelül 93–100 %-os részesedéssel rendelkezett az osztalékokat fizető különböző leányvállalatokban.

27 Végezetül meg kell állapítani, hogy a kérdést elterjesztő bíróság tájékoztatása szerint a Kronos létesítő okirat szerinti székhelye az Egyesült Államokban, ügyvezetése pedig Németországban van, ahol fiókteleppel rendelkezik, és szerepel a cégnyilvántartásban. Nem vitatott, hogy a Kronos Delaware állam jogszabályai szerint létesített társaság. A német kormány e tekintetben pontosítja, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság és az Amerikai Egyesült Államok között 1954. október 29-én megkötött barátsági, kereskedelmi és hajózási szerződés (BGBl. 1956. II, 487. o.) XXV. cikkének (5) bekezdése értelmében, az amerikai jog szerint létesített társaságokat Németországban ekként kell elismerni.

28 E feltételek mellett úgy kell érteni, hogy az első kérdés arra irányul, hogy az EUMSZ 49. cikkre és EUMSZ 54. cikkre, vagy inkább az EUMSZ 63. cikkre és EUMSZ 65. cikkre tekintettel kell-e értékelni az alapeljárásban szóban forgóhoz hasonló azon nemzeti szabályozásnak az uniós joggal való összeegyeztethetőségét, amely szerint a valamely tagállamban illetéssel rendelkező társaság a másik tagállamban vagy harmadik országban az osztalékfizető

társaságok által megfizetett társasági adót ezen osztalékoknak az első tagállambeli adómentessége miatt nem számíthatja be, amennyiben azok az osztalékfizető társaság tőkéjének legalább 10 %-át kitevő részesedésből erednek, és – a jelen ügyben – az osztalékokban részesülő társaság tényleges részesedése meghaladja a 90 %-ot, az osztalékban részesülő társaságot valamely pedig harmadik ország jogszabályainak megfelelően létesítették.

A szóban forgó szabadságról

29 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából következik, hogy az osztalékokra alkalmazott adójogi bánásmód a letelepedés szabadságára vonatkozó EUMSZ 49. cikk és a tőke szabad mozgására vonatkozó EUMSZ 63. cikk hatálya alá tartozhat (Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen ítélet, C-436/08 és C-437/08, EU:C:2011:61, 33. pont; Accor ítélet, C-310/09, EU:C:2011:581, 30. pont, valamint Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, C-35/11, EU:C:2012:707, 89. pont).

30 Azzal a kérdéssel kapcsolatban, hogy valamely nemzeti szabályozás az egyik vagy a másik mozgásszabadság körébe tartozik-e, a máig állandó ítélkezési gyakorlat szerint az érintett szabályozás célját kell figyelembe venni (Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, EU:C:2012:707, 90. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 A letelepedés szabadságára vonatkozó EUMSZ 49. cikk hatálya alá tartozik az a nemzeti szabályozás, amely célját tekintve kizárólag olyan részesedésekre alkalmazandó, amelyek lehetővé teszik, hogy irányítást biztosító befolyást gyakoroljanak a társaság döntéseire és meghatározzák annak tevékenységét (lásd: Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, C-446/04, EU:C:2006:774, 37. pont; Idryma Typou ítélet, C-81/09, EU:C:2010:622, 47. pont; Accor ítélet, EU:C:2011:581, 32. pont, Scheunemann ítélet, C-31/11, EU:C:2012:481, 23. pont, valamint Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, EU:C:2012:707, 91. pont).

32 Ezzel szemben azon nemzeti rendelkezéseket, amelyek a vállalkozás általános ügyvitele és irányítása befolyásolásának szándéka nélkül, kizárólag pénzügyi befektetési célzattal történő részesedésekre alkalmazandók, kizárólag a tőke szabad mozgására tekintettel kell vizsgálni (Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen ítélet, EU:C:2011:61, 35. pont; Accor ítélet, EU:C:2011:581, 32. pont; Scheunemann ítélet, EU:C:2012:481, 23. pont, valamint Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, EU:C:2012:707, 92. pont).

33 Az alapeljárásban, a Németországi Szövetségi Köztársaság által a Dán Királysággal, a Francia Köztársasággal és – a 2001. adóévet illetően – Kanadával kötött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményekből, valamint az 1994. évi KStG 8b. §a (5) bekezdésének és a Németországi Szövetségi Köztársaság által az Egyesült Királysággal és Kanadával a 2000. adóévet illetően kötött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményeknek az együttes alkalmazásából következik, hogy a Németországban illetésséggel rendelkező társaságok számára az ezekben a más országokban illetésséggel rendelkező társaságok által fizetett osztalékok mentesek a társasági adó alól, amennyiben az osztalékban részesülő társaságnak az osztalékfizető társaságban fennálló részesedése eléri a 10 %-os küszöböt.

34 Egy ehhez hasonló küszöb persze lehetővé teszi a vállalkozás általános ügyvitele és irányítása befolyásolásának szándéka nélkül, kizárólag pénzügyi befektetési célzattal történő befektetéseknél a mentesség hatálya alóli kizárását.

35 Mindazonáltal – a német kormány által hivatkozottakkal ellentétben – önmagában egy ilyen küszöb alapján nem válik a mentesség kizárólag a valamely társaság döntéseire irányítást biztosító befolyás gyakorlását, valamint tevékenységének meghatározását lehetővé tevő részesedésekre alkalmazhatóvá. A Bíróság ugyanis már megállapította, hogy az ilyen mérték?

részesedés vagy a szavazatok ilyen hányada nem jelenti szükségképpen, hogy az ezekkel rendelkező személy irányítást biztosító befolyást gyakorol abban a társaságban, amelynek részvényese (lásd ebben az értelemben: ITEL CAR és Fazenda Pública ítélet, C-282/12, EU:C:2013:629, 22. pont).

36 Következésképpen az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás a belföldi társaságok által nem csupán az azt fizető társaság döntéseire irányítást biztosító befolyást és a tevékenység meghatározását lehetővé tevő részesedés alapján kapott osztalékokra alkalmazható, hanem az olyan részesedés alapján kapott osztalékokra is, amely ilyen befolyást nem biztosít.

37 Az olyan jogszabályt illetően, amelynek tárgya nem teszi lehetővé annak meghatározását, hogy az döntő jelleggel az EUMSZ 49. cikk vagy az EUMSZ 63. cikk hatálya alá tartozik-e, a Bíróság már megállapította, hogy amennyiben a nemzeti jogszabály olyan osztalékokra vonatkozik, amelyek valamely tagállamból származnak, figyelembe kell venni az adott ügy ténybeli elemeit annak meghatározása céljából, hogy az alapügyben szóban forgó helyzet az EUMSZ 49. cikk vagy az EUMSZ 63. cikk hatálya alá tartozik-e (lásd ebben az értelemben: Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, EU:C:2012:707, 93. és 94. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; Beker ítélet, C-168/11, EU:C:2013:117, 27. és 28. pont, valamint Bouanich ítélet, C-375/12, EU:C:2014:138, 30. pont).

38 Ezzel szemben a valamely harmadik országból származó osztalékok adójogi bánásmódját illetően a Bíróság megállapította, hogy valamely nemzeti jogszabály tárgyának vizsgálata elegendő annak értékeléséhez, hogy az ilyen osztalékokra alkalmazott adójogi bánásmód az EUMSZ Szerződés tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alá tartozik-e, mivel a harmadik országból származó osztalékok adójogi bánásmódjára vonatkozó nemzeti jogszabály nem tartozhat az EUMSZ 49. cikk hatálya alá (lásd ebben az értelemben: Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, EU:C:2012:707, 96. és 97. pont).

39 A Bíróság így módon megállapította, hogy a valamely tagállamban illetéssel rendelkező társaság, amely harmadik országban illetéssel rendelkező társaságban olyan részesedéssel rendelkezik, amely számára ez utóbbi társaság döntései tekintetében irányító befolyást biztosít, és lehetővé teszi számára a társaság tevékenységének a meghatározását, hivatkozhat az EUMSZ 63. cikkre annak vitatása céljából, hogy e rendelkezéssel összeegyeztethető az ezen tagállamnak az említett harmadik országból származó osztalék adójogi bánásmódjára vonatkozó jogi szabályozása, amely nem kizárólag olyan helyzetekre alkalmazandó, amelyekben az anyavállalat meghatározó befolyást gyakorol az osztalékfizető társaságra (lásd: Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, EU:C:2012:707, 104. pont).

40 Következésképpen, ha az osztalékokra alkalmazott bánásmóddal kapcsolatos nemzeti jogszabály nem kizárólag olyan helyzetekre vonatkozik, amelyekben az anyavállalat meghatározó befolyást gyakorol az osztalékfizető társaságra, figyelembe kell venni az osztalékban részesülő társaság osztalékfizető társaságban fennálló részesedésének mértékét, amennyiben a jelen ügyben mind az EUMSZ 49. cikkre, mind pedig az EUMSZ 63. cikkre lehet hivatkozni, és amennyiben e részesedés mértéke teszi lehetővé annak meghatározását, hogy a szóban forgó helyzet az uniós jog e két rendelkezésében biztosított egyik vagy másik szabadság hatálya alá tartozik-e.

41 Amennyiben – figyelemmel az osztalékfizető társaság harmadik országbeli elhelyezkedésére – kizárólag a tőke szabad mozgására lehet hivatkozni az említett társaság által kifizetett osztalékokra alkalmazott bánásmóddal kapcsolatos nemzeti jogszabállyal szemben, nem kell figyelembe venni az osztalékfizető társaságban fennálló részesedések mértékét. A valamely tagállamban illetéssel rendelkező társaság ugyanis a harmadik országban letelepedett osztalékfizető társaságban fennálló részesedésének mértékétől függetlenül hivatkozhat az

EUMSZ 63. cikkre az ilyen szabályozás jogszerűségének a megkérdőjelezése céljából (lásd ebben az értelemben: *Test Claimants in the FII Group Litigation* ítélet, EU:C:2012:707, 99. és 104. pont).

42 Ezt az érvelést kell analógia útján alkalmazni akkor is, ha – tekintettel a letelepedés szabadsága személyi hatályának korlátaira – kizárólag a tőke szabad mozgására lehet hivatkozni.

43 Erről van szó egy, az alapeljárásban szóban forgóhoz hasonló olyan helyzetben, amikor az osztalékban részesülő társaságot valamely harmadik ország jogszabályainak megfelelően létesítették.

44 A Szerződésnek a letelepedés szabadságára vonatkozó szabályai ugyanis kizárólag valamely uniós tagállam állampolgárára alkalmazhatók (lásd ebben az értelemben: *Ferrer Laderer* ítélet, C-147/91, EU:C:1992:278, 9. pont).

45 Az EUMSZ 54. cikknek megfelelően a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaság, amelynek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye az Unió területén van, a Szerződés letelepedési szabadságra vonatkozó rendelkezéseinek alkalmazása szempontjából ugyanolyan elbánásban részesül, mint azok a természetes személyek, akik a tagállamok állampolgárai (*National Grid Indus* ítélet, C-371/10, EU:C:2011:785, 25. pont).

46 Ennélfogva a nem a valamely tagállam jogszabályai alapján létesített társaságot nem illeti meg a letelepedés szabadsága.

47 Ezt a megfontolást nem kérdőjelezi meg a *Kronos* azon érve, amely szerint adójogi szempontból nem lehet a német jog alapján létesített társasághoz képest hátrányos megkülönböztetést alkalmazni valamely harmadik országbeli társasággal szemben, következésképpen pedig hivatkozhatna arra, hogy megilleti az EUMSZ 49. cikkben szereplő szabadság.

48 Mivel ugyanis az uniós jog nem határozza meg egységesen azon társaságok körét, amelyek az adott társaságra alkalmazandó nemzeti jogot kijelölő egységes kapcsolóelv alapján élhetnének a letelepedés jogával, az a kérdés, hogy az EUMSZ 49. cikk vonatkozik-e az e cikkben rögzített alapszabadságra hivatkozó társaságra, olyan elzáró kérdés, amelyre az uniós jog jelenlegi állapotában kizárólag az alkalmazandó nemzeti jog adhat választ (lásd: *Cartesio* ítélet, C-210/06, EU:C:2008:723, 109. pont, valamint *National Grid Indus* ítélet, EU:C:2011:75, 26. pont).

49 A tagállam tehát meghatározhatja, hogy milyen kapcsolat szükséges ahhoz, hogy a társaságot a nemzeti joga alapján létrejötnék lehessen tekinteni, és ennek alapján a társaságot megilleti-e a letelepedési jog (lásd ebben az értelemben: *Cartesio* ítélet, EU:C:2008:723, 110. pont, valamint *National Grid Indus*, EU:C:2011:785, 27. pont).

50 Mindazonáltal valamely tagállam nem terjesztheti ki egyoldalúan a Szerződés letelepedés szabadságáról szóló fejezetének személyi hatályát, amely fejezet célja, hogy a tagállamok állampolgárai részére biztosítsa a letelepedés szabadságát (lásd ebben az értelemben: *Lasertec* végzés, C-492/04, EU:C:2007:273, 27. pont).

51 Azt a következtetést kell tehát levonni, hogy az alapeljárásban szóban forgóhoz hasonlóan olyan helyzetben, amikor az osztalékban részesülő társaságnak a harmadik országbeli jogrenddel való kapcsolata miatt nem lehet a letelepedés szabadságára hivatkozni, az EUMSZ 63. cikkre tekintettel kell értékelni a valamely más tagállamból vagy harmadik országból származó osztalékra alkalmazott adójogi bánásmóddal kapcsolatos azon nemzeti szabályozást, amely nem kizárólag

olyan helyzetekre vonatkozik, amelyekben az anyavállalat meghatározó befolyást gyakorol az osztalékfizet? társaságra.

52 Következésképpen, harmadik ország jogszabályainak megfelel?en létesített, valamely tagállamban illet?séggel rendelkező társaság a valamely más tagállamban vagy harmadik országban letelepedett, osztalékfizet? társaságban fennálló részesedésének mértékét?l függetlenül hivatkozhat erre a rendelkezésre az ilyen szabályozás jogszer?ségének a megkérd?jelezése céljából.

53 Arra is rá kell mutatni, hogy a Bíróság megállapította, hogy mivel a harmadik országokban történ? letelepedés szabadsága nem tartozik a Szerződés hatálya alá, fontos elkerülni, hogy az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésének értelmezése a harmadik országokkal fennálló kapcsolatokat illet?en lehet?vé tegye az olyan gazdasági szerepl?k számára, akik nem tartoznak a letelepedés szabadsága területi hatálya alá, hogy e szabadságból el?nyt kovácsoljanak (Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, EU:C:2012:707, 100. pont).

54 Márpedig – amint lényegében arra a f?tanácsnok indítványának 64. pontjában rámutatott – az alapeljárásban szóban forgóhoz hasonló helyzetben nem áll fenn ennek kockázata. A német szabályozás ugyanis nem rendelkezik az e tagállam valamely társaságának harmadik ország piacára vagy harmadik ország társaságának az említett tagállam piacára való bejutásának feltételeir?l. E szabályozás kizárólag az olyan beruházásokból származó osztalék adójogi bánásmódját érinti, amelyeket az osztalékból részesül? társaság valamely tagállamban vagy harmadik országban illet?séggel rendelkező társaságban hajtott végre.

55 E körülmények között az els? kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 63. cikkre és EUMSZ 65. cikkre tekintettel kell értékelni az alapeljárásban szóban forgóhoz hasonló azon nemzeti szabályozásnak az uniós joggal való összeegyeztethet?ségét, amely szerint a valamely tagállamban illet?séggel rendelkező társaság a valamely másik tagállamban vagy harmadik országban az osztalékfizet? t?ketársaságok által megfizetett társasági adót ezen osztalékoknak az els? tagállambeli adómentessége miatt nem számíthatja be, amennyiben azok az osztalékfizet? társaság t?kéjének legalább 10 %-át kitev? részesedésb?l erednek, és – a jelen ügyben – az osztalékokban részesül? t?ketársaság tényleges részesedése meghaladja a 90 %-ot, az osztalékban részesül? társaságot pedig valamely harmadik ország jogszabályainak megfelel?en létesítették.

A második kérdés?l

56 Második kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra kíván választ kapni, hogy az EUMSZ 49. cikket és – adott esetben – az EUMSZ 63. cikket akként kell?e értelmezni, hogy azokkal ellentétes a mentesítés módszerének a más tagállamokban és harmadik országokban illet?séggel rendelkező társaságok által kifizetett osztalékokra történ? alkalmazása, amennyiben a beszámítás módszerét alkalmazzák az osztalékban részesül? társaság szerintivel azonos tagállamban illet?séggel rendelkező társaságok által kifizetett osztalékokra, továbbá amennyiben – az osztalékban részesül? e társaságnál veszteség keletkezése esetén – a beszámítás módszere azt eredményezi, hogy az illet?séggel rendelkező osztalékfizet? társaság által megfizetett adót teljes mértékben vagy részben visszatérítik.

57 Tekintettel az els? kérdésre adott válaszra, a második kérdést kizárólag a t?ke szabad mozgásának szempontjából kell vizsgálni.

58 A Kronos e tekintetben azzal érvel, hogy – az osztalékfizet? társaság által kifizetett adó megtérítése miatt – az illet?séggel rendelkező valamely társaságba való befektetés el?nyösebb lenne, mint az illet?séggel nem rendelkező valamely társaságba való befektetés, abban az

esetben, ha az osztalékban részesül? társaságnál veszteség keletkezik.

59 A beszámítás rendszere egyébként nem egyenérték? a mentesítés rendszerével, ha azt is figyelembe vesszük, hogy Németországban az osztalékokat, azok részvényesek számára való újrafelosztása során ismét megadóztatják.

60 Ezzel összefüggésben el?zetesen emlékeztetni kell arra, hogy kizárólag a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata, hogy meghatározza azon kérdések tárgyát, amelyet a Bíróság elé kíván terjeszteni (Kersbergen?Lap és Dams?Schipper ítélet, C?154/05, EU:C:2006:449, 21. pont).

61 Márpedig második kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság nem az illet?séggel rendelkező és illet?séggel nem rendelkező társaságok által kifizetett osztalékokra alkalmazott adójogi bánásmód által az osztalékban részesül? társaság részvényeseire gyakorolt hatásokra – amennyiben ezen osztalékokat esetlegesen újra felosztják e részvényesek körében –, hanem kizárólag az ezen adójogi bánásmódnak az osztalékban részesül? társasággal kapcsolatos hatásaira vonatkozó kérdést terjeszt a Bíróság elé.

62 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem ugyanis nem tartalmaz sem olyan utalásokat, amelyek szerint a részvényesek helyzetét a kérdést el?terjeszt? bíróság relevánsnak tartotta volna, sem az osztalékban részesül? társaság által esetlegesen ismét felosztott osztalékokra alkalmazott adójogi bánásmódra vonatkozó információkat, sem pedig arra vonatkozó információkat, hogy a mentesítési és a beszámítási módszerek alkalmazása az osztalékban részesül? társaság szintjén milyen hatásokat vált ki az említett társaság részvényeseinek adójogi helyzetére nézve.

63 A Bíróság egyébként már megállapította, hogy a befektetésijegy?tulajdonosok adóügyi helyzete irreleváns lesz annak mérlegelése szempontjából, hogy a nemzeti szabályozás hátrányosan megkülönböztet? jellegű-e vagy sem, amennyiben az alkalmazandó adóügyi bánásmódnak a szóban forgó nemzeti szabályozásban megállapított megkülönböztet? kritériumát nem a befektetésijegy?tulajdonos adóügyi helyzete, hanem a befektetési eszköz jogállása képezi, aszerint hogy ez utóbbi belföldi illet?ségű-e vagy sem (lásd ebben az értelemben: Santander Asset Management SGIC és társai ítélet, C?338/11–C?347/11, EU:C:2012:286, 28. és 41. pont).

64 Az alapeljárásban szóban forgó adójogi szabályozást illetően meg kell állapítani, hogy az a valamely bevételnek az adóalap meghatározásakor történ? figyelembevételén alapuló megkülönböztet? kritériumot határoz meg, ami az osztalékoknak az azokat fizet? társaság illet?ségén alapuló eltér? bánásmódját eredményezi.

65 Ennek pontosítása után az el?terjesztett kérdés megválaszolása céljából emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 63. cikk el?írja egy olyan tagállam számára, amely a belföldi társaságok által más belföldi társaságok részére fizetett osztalékok tekintetében gazdasági kett?s adóztatás elkerülésére irányuló rendszert alkalmaz, hogy egyenérték? bánásmódban részesítse a külföldi társaságok által a belföldi társaságoknak fizetett osztalékokat (lásd: Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, EU:C:2006:774, 72. pont; Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Saline ítélet, EU:C:2011:61, 156. pont, valamint Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, EU:C:2012:707, 38. pont).

66 A Bíróság azt is megállapította, hogy valamely tagállam a belföldi illet?ség? társaság által kapott osztalék többszörös adóztatásának elkerülése érdekében f?szabály szerint szabadon választhatja a mentesítés módszerét belföldi illet?ség? társaság által fizetett osztalék tekintetében, és a beszámítás módszerét, ha azt külföldi illet?ség? társaság fizeti. E két módszer ugyanis egyenérték?, feltéve azonban, hogy a külföldr?l származó osztalékokra alkalmazott adómérték nem haladja meg a belföldr?l származó osztalékokra alkalmazott adómértéket, és az adójóváírás összege

legalább megegyezik az osztalékfizet? társaság szerinti tagállamban fizetett összeggel az osztalékban részesül? társaság szerinti tagállamban kivetett adó összege erejéig (Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, EU:C:2012:707, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

67 Analógia útján: valamely tagállam a belföldi illet?ség? társaság által kapott osztalék többszörös adóztatásának elkerülése érdekében f?szabály szerint szintén szabadon választhatja a beszámítás módszerét belföldi illet?ség? társaság által fizetett osztalék tekintetében, és a mentesítés módszerét, ha azt külföldi illet?ség? társaság fizeti.

68 Mivel ugyanis az uniós jog a jelenlegi állapotában nem írja el? a tagállamok közötti hatáskörmegosztás általános feltételeit a kett?s adóztatás Unión belüli kiküszöbölését illet?en (Kerckhaert és Morres ítélet, C?513/04, EU:C:2006:713, 22. pont, valamint Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, C?157/10, EU:C:2011:813, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), valamennyi tagállam szabadon határozhatja meg a felosztott nyereségre vonatkozó adórendszerét, feltéve azonban, hogy a szóban forgó rendszer nem tartalmaz az EUM?Szerz?désben tiltott hátrányos megkülönböztetést (Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, EU:C:2012:707, 40. pont).

69 Függetlenül a többszörös adóztatás, illetve a gazdasági kett?s adóztatás elkerülése, illetve mérséklése érdekében elfogadott mechanizmusoktól, ellentétes a Szerz?dés által biztosított mozgásszabadságokkal az, ha valamely tagállam hátrányosabb bánásmódban részesíti a külföldr?l származó osztalékot a belföldr?l származó osztaléknál, kivéve ha ezen eltér? bánásmód olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze, vagy azt nyomós közérdek indokolja (lásd ebben az értelemben: Lenz?ítélet, C?315/02, EU:C:2004:446, 20–49. pont; Manninen?ítélet, C?319/02, EU:C:2004:484, 20–55. pont, valamint Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, EU:C:2006:774, 46. pont).

70 A jelen ítélet 64. pontjában megállapítottaknak megfelel?en, a Németországban illet?séggel rendelke? valamely társaság által kapott osztalékokra – az alapeljárásban szóban forgó id?szakban – az osztalékfizet? társaság illet?ségén alapuló eltér? bánásmód vonatkozott.

71 A Németországban illet?séggel rendelke? társaságok által kifizetett osztalékok ugyanis az említett tagállamban adókötelesek voltak, továbbá a kifizetett osztalékokat terhel?, az osztalékfizet? társaság által megfizetett társasági adót részben beszámították, amennyiben az osztalékban részesül? társaság nem fizetett osztalékokat, és teljes egészében, ha azokat újra felosztotta.

72 Az alapeljárásban szóban forgóhoz hasonló olyan helyzetben, amikor az osztalékban részesül? társaságnál egyébként veszteség keletkezett, az illet?séggel rendelke? valamely társaság által fizetett osztalékot figyelembe vették az osztalékban részesül? társaság adója összegének meghatározása során, ami a veszteség teljes mérték? vagy részleges kompenzációját eredményezte, ekként pedig csökkentette azokat, illetve megakadályozta azok kés?bbi vagy korábbi adóévre történ? átvitelét. Amennyiben az illet?séggel rendelke? társaságok által kifizetett osztalékokból származó bevételek nem haladták meg az osztalékban részesül? társaságnál keletkezett veszteséget, az ezen utóbbi által fizetend? adó összege nulla volt, a német leányvállalat által kifizetett osztalékokat terhel? adót pedig jóváírták.

73 Ezzel szemben a valamely másik tagállamban vagy harmadik országban illetéssel rendelkező társaság által kifizetett osztalékok Németországban adómentesek voltak, és azokat nem vették figyelembe az osztalékban részesülő társaság adója összegének meghatározása során. Ennélfogva ezen osztalékok sem az osztalékban részesülő társaság adóalapjára, sem pedig az általa esetlegesen átvihető veszteségekre nem voltak hatással.

74 Ezen túlmenően, mivel az osztalékban részesülő társaság a kapott osztalékok címén nem fizetett adót Németországban, tekintet nélkül arra, hogy milyen mértékű adómérték terheli az osztalék alapját képező nyereséget az osztalékfizető társaságnál, illetve hogy e társaság ténylegesen mekkora összeget fizetett meg ezen adó címén, a mentesítés módszere adott esetben lehetővé tette az osztalékfizető társaság szerinti államban az alacsonyabb adómértékű adódó elnyegzését.

75 Amint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, az osztalékban részesülő, illetéssel rendelkező társaság ráadásul mentesült a beszámítás módszerének alkalmazásával járó valamennyi adminisztratív teherrel.

76 Végezetül, mivel az illetéssel nem rendelkező társaságok által kifizetett osztalékokat nem vették figyelembe az osztalékban részesülő társaság adója összegének meghatározása során, abban az esetben, ha az osztalékban részesülő társaságnál veszteség keletkezik, illetve ha az érintett adóév tekintetében korábbi veszteségre hivatkozhat, a mentesítés módszerének hatásaként a kifizetett osztalékokra gazdasági kettős adóztatás sem vonatkozott.

77 A mentesítés módszere, valamint az adómentes osztalékok által az osztalékban részesülő, illetéssel rendelkező társaság veszteségének összegére gyakorolt hatás hiánya az illetésség szerinti államban az osztalékban részesülő társaság esetében kizárja az említett osztalékok kettős adóztatásának kockázatát.

78 Következésképpen a mentesítés módszerének az illetéssel nem rendelkező társaságok részére kifizetett osztalékok tekintetében történő alkalmazása – az alapeljárásban szóban forgó nemzeti szabályozás által elérni kívánt, a gazdasági kettős adóztatás elkerülésére irányuló célkitűzés szempontjából – nem eredményez az ezen osztalékokkal szembeni, az illetéssel rendelkező társaságok által kifizetett osztalékokhoz képest kevésbé kedvező bánásmódot.

79 Az alapeljárásban szóban forgóhoz hasonló olyan helyzetben, amikor az osztalékban részesülő társaság veszteséget könyvel el, az osztalékfizető társaság által kifizetett adó visszatérítését likviditási elnyeknek lehet tekinteni.

80 A Bíróság ítélezési gyakorlatából nem vitatottan kitűnik, hogy a likviditási elny határon átnyúló helyzetek tekintetében való kizárása, ha az a hasonló belföldi helyzetben biztosított, korlátozza a tőke szabad mozgását (lásd analógia útján: Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-269/09, EU:C:2012:439, 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

81 Az alapeljárás körülményei között azonban a visszatérítés megtagadását, és az ekként megállapított eltérő bánásmódot a helyzetek közötti objektív eltérés magyarázza. Az osztalékfizető társaság által megfizetett adó – Kronos által igényelt – visszatérítésével szemben ugyanis, a külföldi eredetű osztalékokban részesülő valamely társaság nincs a belföldi eredetű osztalékokban részesülő társaságéhoz hasonló helyzetben.

82 Az e két helyzet között fennálló eltérés első sorban abból ered, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények más tagállamokkal és harmadik országokkal való megkötését követően lemondott az említett államokban illetéssel

rendelkez? társaságok által kifizetett osztalékokkal kapcsolatos adóztatási joghatóságának gyakorlásáról.

83 A Bíróság már megállapította, hogy az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésében el?írt t?ke szabad mozgása nem járhat azzal, hogy arra kötelezze a tagállamokat, hogy túlmenjenek a részvényes által a kapott külföldi eredet? osztalék után fizetend? nemzeti jövedelemadó eltörlésén, és hogy visszatérítsenek egy olyan összeget, amelynek forrása egy másik tagállam adórendszerében van (lásd analógia útján: *Test Claimants in the FII Group Litigation* ítélet, EU:C:2006:774, 52. pont), mivel különben az els? tagállam adójogi autonómiáját korlátozná a másik tagállam adóztatási jogkörének gyakorlása (lásd többek között: *Meilicke és társai* ítélet, C?262/09, EU:C:2011:438, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

84 A Bíróság ezenfelül megállapította, hogy az osztalékban részesül? társaság illet?sége szerinti tagállami min?ség e tagállam számára nem járhat azzal a kötelezettséggel, hogy kiegyenlítse a teljes egészében annak a tagállamnak a területén megvalósuló többszörös adózásból fakadó adóhátrányt, amelyben ezen osztalékfizet? társaság illet?séggel rendelkezik, mivel az el?bbi tagállam a területén illet?séggel rendelke? kollektív befektetési szervezeteknél nem adóztatja és nem is veszi eltér? módon figyelembe a kapott osztalékot (*Orange European Smallcap Fund* ítélet, C?194/06, EU:C:2008:289, 41. pont).

85 Következésképpen, amennyiben a tagállam a belép? osztalékokkal kapcsolatos adóztatási joghatóságát sem azok megadóztatásával, sem azoknak az osztalékban részesül? társaságnál eltér? módon történ? figyelembevételével nem gyakorolja, kötelezettségei – az osztalékban részesül? társaság illet?ségének helye szerinti államként – nem terjednek addig, hogy kompenzálnia kelljen a valamely másik tagállam vagy harmadik ország adóztatási joghatóságának gyakorlásából ered? adóterhet.

86 Ebb?l következik, hogy az osztalékban részesül? társaság illet?ségének helye szerinti, az ezen eltér? osztalékok megadóztatásával kapcsolatos saját joghatóságát nem gyakorló állam kötelezettségei a valamely más tagállam általi megadóztatással szembeni bánásmódot illet?en eltérnek azoktól a kötelezettségeit?l, amelyek akkor terhelik, ha az els? állam az említett osztalékok megadóztatása mellett dönt, következésképpen pedig – saját adói kivetésének korlátai között – figyelembe kell vennie a valamely másik tagállam adóztatási joghatóságának gyakorlásából ered? adóterhet.

87 Másodszor, a beszámítás módszerének keretében a Kronos által kért visszatérítés az osztalékok figyelembevétele és az átvihet? veszteségek ezt megel?z? csökkentése logikus velejárójának min?sül. Ilyen visszatérítés hiányában ugyanis az osztalékok figyelembevétele és az osztalékban részesül? társaság veszteségének csökkentése ezen osztalékoknak a következ? adóévekben történ? gazdasági kett?s adóztatását vonhatja maga után, amennyiben az osztalékban részesül? társaság nyereséget ér el (lásd ebben az értelemben: *Cobelfret*?ítélet, C?138/07, EU:C:2009:82, 39. és 40. pont, valamint *KBC Bank és Beleggen, Risicokapitaal, Beheer* végzés, C?439/07 és C?499/07, EU:C:2009:339, 39. és 40. pont).

88 A mentesítés módszerének keretében ezzel szemben, mivel a veszteséget nem csökkentették, a gazdasági kett?s adóztatás semmiféle kockázata nem áll fenn a kapott osztalékok esetében. Az osztalékok adóalap meghatározása során történ? figyelembevételének elmaradása testesíti meg a visszatérítés hiányának másik oldalát.

89 E körülmények között a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 63. cikket akként kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes a mentesítés módszerének a más tagállamokban és harmadik országokban illet?séggel rendelke? társaságok által kifizetett osztalékokra történ? alkalmazása, amennyiben a beszámítás módszerét alkalmazzák az

osztalékban részesül? társaság szerintivel azonos tagállamban illet?séggel rendelkező társaságok által kifizetett osztalékokra, továbbá amennyiben – az osztalékban részesül? e társaságnál veszteség keletkezése esetén – a beszámítás módszere azt eredményezi, hogy az illet?séggel rendelkező osztalékfizető társaság által megfizetett adót teljes mértékben vagy részben visszatérítik.

A harmadik és a negyedik kérdésről

90 A második kérdésre adott válaszra tekintettel a harmadik és a negyedik kérdést nem kell megválaszolni.

A költségekről

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

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

1) **Az EUMSZ 63. cikkre és EUMSZ 65. cikkre tekintettel kell értékelni az alapeljárásban szóban forgóhoz hasonló azon nemzeti szabályozásnak az uniós joggal való összeegyeztethetőségét, amely szerint a valamely tagállamban illet?séggel rendelkező társaság nem számíthatja be a valamely másik tagállamban vagy harmadik országban az osztalékfizető kétársaságok által megfizetett társasági adót, ezen osztalékoknak az első tagállambeli adómentessége okán, amennyiben azok az osztalékfizető társaság t?kéjének legalább 10 %-át kitevő részesedésből erednek, és – a jelen ügyben – az osztalékokban részesül? kétársaság tényleges részesedése meghaladja a 90 %-ot, az osztalékban részesül? társaságot pedig valamely harmadik ország jogszabályainak megfelelően létesítették.**

2) **Az EUMSZ 63. cikket akként kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes a mentesítés módszerének a más tagállamokban és harmadik országokban illet?séggel rendelkező társaságok által kifizetett osztalékokra történő alkalmazása, amennyiben a beszámítás módszerét alkalmazzák az osztalékban részesül? társaság szerintivel azonos tagállamban illet?séggel rendelkező társaságok által kifizetett osztalékokra, továbbá amennyiben – az osztalékban részesül? e társaságnál veszteség keletkezése esetén – a beszámítás módszere azt eredményezi, hogy az illet?séggel rendelkező osztalékfizető társaság által megfizetett adót teljes mértékben vagy részben visszatérítik.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.