

C-101/05. sz. ügy

Skatteverket

kontra

A.

(a Regeringsrätten [Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„A tőke szabad mozgása – A tagállamok és harmadik országok közötti tőke mozgásra vonatkozó korlátozás – Tőkejövedelmekre kivetett adó – Az EGT valamely tagállamában székhellyel rendelkező társaságtól kapott osztalék – Mentesség – Harmadik országban székhellyel rendelkező társaságtól kapott osztalék – Információcserét előíró adóegyezmény meglétéhez kötött mentesség – Az adóellenőrzések hatékonysága”

Az ítélet összefoglalása

1. A tőke szabad mozgása – A Szerződés rendelkezései

(EK 56. cikk, (1) bekezdés, EK 57. cikk, (1) bekezdés és EK 58. cikk)

2. A tőke szabad mozgása – Korlátozások

(EK 56. cikk, (1) bekezdés)

3. A tőke szabad mozgása – A harmadik országba irányuló vagy onnan eredő tőke mozgások korlátozásai

(EK 57. cikk, (1) bekezdés)

4. A tőke szabad mozgása – Korlátozások – Adójogszabályok – Jövedelemadók

(EK 56. és 58. cikk)

1. A tagállamok és a harmadik országok közötti tőke mozgások tekintetében az EK 56. cikknek az EK 57. és az EK 58. cikkel összefüggésben értelmezett (1) bekezdésére hivatkozni lehet a nemzeti bíróság előtt, és e rendelkezések – az adott tőke mozgás kategóriától függetlenül – a velük ellentétes nemzeti jogszabályok alkalmazhatatlanságához vezethetnek. Az EK 56. cikk (1) bekezdése ugyanis közvetlen hatályú, anélkül hogy különbséget kellene tenni a tőke mozgás kategóriák között, aszerint hogy az EK 57. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartoznak-e, vagy sem, mivel az említett rendelkezésben foglalt kivétel nem akadályozza annak, hogy az EK 56. cikk (1) bekezdése a magánszemélyekre olyan jogokat ruházzon, amelyeket bíróság előtt érvényesíthetnek.

(vö. 26–27. pont)

2. A tőke mozgásra vonatkozó korlátozás fogalmát ugyanúgy kell értelmezni a tagállamok és a harmadik országok közötti kapcsolatok, valamint a tagállamok közötti kapcsolatok tekintetében. Ugyanis még ha a harmadik országok felé irányuló tőke mozgások liberalizációja egyértelműen a belső piac létrehozásától eltérő célokat követ is, mint különösen az egységes közösségi

fizet?eszköz hitelességének a világ pénzügyi piacain való biztosításának, és a tagállamokban a világméret? pénzügyi központok fenntartásának a célját, meg kell állapítani, hogy amikor a t?ke szabad mozgásának elvét az EK 56. cikk (1) bekezdése kiterjesztette a harmadik országok és a tagállamok közötti t?kemozgásokra, a tagállamok úgy határoztak, hogy az említett elvet ugyanabban a cikkben és ugyanúgy kell el?írni a Közösségen belüli, illetve a harmadik országokkal fennálló kapcsolatok vonatkozásában. Ezenfelül a Szerz?désnek a t?ke? és a fizetési m?veletekre vonatkozó fejezete keretében bevezetett rendelkezésekb?l együttesen az következik, hogy annak figyelembe vétele érdekében, hogy a t?kemozgások liberalizációjának a jogi környezete és a célja eltér? attól függ?en, hogy a tagállamok és harmadik országok közötti kapcsolatokról vagy a tagállamok közötti szabad t?kemozgásról van?e szó, a tagállamok szükségesnek tartották, hogy védzáradékokat és eltéréseket írjanak el?, amelyek külön a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó t?kemozgásokra vonatkoznak.

(vö. 31–32., 38. pont)

3. Az 1993. december 31?én hatályban lév? korlátozásnak az EK 57. cikk (1) bekezdésében foglalt fogalma azt feltételezi, hogy az a jogi keret, amelybe a kérdéses korlátozás illeszkedik, az érintett tagállam jogrendjének az említett id?pont óta folyamatosan a részét képezi. E tekintetben az ezen id?pontot követ?en elfogadott nemzeti intézkedések önmagában az elfogadás id?pontja miatt nem tekinthet?k automatikusan kizártnak az említett bekezdésben el?írt, eltérést enged? rendszerb?l, mivel e lehet?séget úgy kell értelmezni, hogy az olyan rendelkezéseket foglal magában, amelyek a lényegüket tekintve megegyeznek a korábbi nemzeti szabályozással, vagy amelyek pusztán a korábbi szabályozásban meglév?, a közösségi jogok és szabadságok gyakorlására vonatkozó akadályokat csökkentik vagy számolják fel. Ezzel szemben az említett, eltérést enged? rendszerb?l kizártak azok a rendelkezések, amelyek a korábban hatályban lév? jogétól eltér? logikán alapulnak, és új eljárásokat vezetnek be. Az átmeneti rendszer nem terjed ki tehát az olyan rendelkezésekre, amelyek – bár lényegükben megegyeznek az 1993. december 31?én hatályban lév? szabályozással – a t?ke szabad mozgására vonatkozó olyan akadályt vezettek be újból, amely a korábbi jog hatályon kívül helyezését követ?en már nem létezett.

(vö. 48–49. pont)

4. Az EK 56. és az EK 58. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amelynek értelmében a leányvállalati részvények formájában juttatott osztalék után fizetend? jövedelemadó alóli mentesség csak akkor nyújtható, ha az osztalékot juttató társaság székhelye az Európai Gazdasági Térség (EGT) valamely tagállamában, vagy olyan államban található, amellyel az adóztató állam információcserét el?író adóegyezményt kötött, feltéve hogy e mentesség feltételei olyan jelleg?ek, hogy azok betartását e tagállam illetékes hatóságai csak az osztalékot juttató társaság székhelye szerinti államtól való információszerzés útján ellen?rizhetik.

Bár az ilyen szabályozás a tagállamok és harmadik országok közötti t?kemozgásra vonatkozó korlátozást tartalmaz, mivel azzal a hatással jár, hogy az érintett tagállamban honos adóalanyokat visszatartja attól, hogy a t?kéjüket az EGT-n kívüli székhely? társaságokba fektessék be, az igazolható az adóellen?rzések hatékonysága biztosításának a szükségességével, amennyiben tiszteletben tartják az arányosság elvét abban az értelemben, hogy az intézkedésnek alkalmasnak kell lennie az elérni kívánt cél megvalósítására, és az nem léphet túl a cél eléréséhez szükséges mértéken. Igaz, hogy a tagállam az adókedvezmény megtagadásának igazolásaként nem hivatkozhat arra, hogy nincs lehet?sége az adatok felkutatása vagy begy?jtése érdekében a másik tagállammal való együttm?ködésre. Ez az elv azonban, amely a Közösségen belüli alapvet? szabadságok gyakorlásának a korlátozására vonatkozik, nem ültethet? át teljes egészében a tagállamok és a harmadik országok közötti t?kemozgásokra, mivel e t?kemozgásoknak más a jogi

háttere, mint a tagállamok közötti tőkemozgásoknak. Következésképpen amennyiben valamely tagállami szabályozás egy adókedvezményt olyan feltételek teljesítésétől tesz függővé, amelyeknek a betartása csak valamely harmadik ország illetékes hatóságai által nyújtott információk útján ellenőrizhető, a tagállam elvben jogszerűen megtagadhatja a kedvezmény nyújtását, amennyiben – különösen e harmadik ország információnyújtásra vonatkozó egyezményes kötelezettségének a hiányában – lehetetlennek bizonyul az információknak az említett országtól való beszerzése.

(vö. 42–43., 55–56., 58., 60., 63., 67. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2007. december 18. (*)

„A tőke szabad mozgása – A tagállamok és harmadik országok közötti tőkemozgásra vonatkozó korlátozás – Tőkejövedelmekre kivetett adó – Az EGT valamely tagállamában székhellyel rendelkező társaságtól kapott osztalék – Mentesség – Harmadik országban székhellyel rendelkező társaságtól kapott osztalék – Információcserét előíró adóegyezmény meglétéhez kötött mentesség – Az adóellenőrzések hatékonysága”

A C-101/05. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Regeringsrätten (Svédország) a Bírósághoz 2005. február 28-án érkezett, 2004. október 15-i határozatával terjesztett elő az előtte

a Skatteverket

és

A.

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: V. Skouris elnök, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (előadó) és A. Tizzano tanácselnökök, R. Schintgen, J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský, T. von Danwitz, A. Arabadjiev és C. Toader bírák,

előtanácsnok: Y. Bot,

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2007. június 12-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Skatteverket képviselőjében K. Rask, meghatalmazotti minőségben,
- A. képviselőjében S. Andersson és P. Nortoft advokater,
- a svéd kormány képviselőjében K. Wistrand és A. Falk, meghatalmazotti minőségben,
- a dán kormány képviselőjében B. Weis Fogh, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviselőjében M. Lumma, U. Forsthoff és C. Blaschke, meghatalmazotti minőségben,
- a spanyol kormány képviselőjében N. Díaz Abad és M. Muñoz Pérez, meghatalmazotti minőségben,
- a francia kormány képviselőjében G. de Bergues és J. C. Gracia, valamint C. Jurgensen, meghatalmazotti minőségben,
- az olasz kormány képviselőjében I. M. Braguglia, meghatalmazotti minőségben, segítőtje: P. Gentili avvocato dello Stato,
- a holland kormány képviselőjében H. G. Sevenster és C. ten Dam, valamint M. de Grave, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviselőjében C. Jackson és T. Harris, meghatalmazotti minőségben, segítők: T. Ward barrister,
- az Európai Közöségek Bizottsága képviselőjében R. Lyal és K. Simonsson, meghatalmazotti minőségben,

a főtáncsnok indítványának a 2007. szeptember 11-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következót

Ítéletet

- 1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem az EK 56–58. cikk értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Skatteverket (svéd adóhatóság) és a Svédországban lakó természetes személy, A. közötti jogvita keretében terjesztették el, amelynek tárgya, hogy az utóbbi személlyel szemben megtagadták az adómentességet egy harmadik országban székhellyel rendelkező társaság által leányvállalati részvények formájában juttatott osztalék vonatkozásában.

A nemzeti szabályozás

- 3 A jövedelemadóról szóló 1999-es svéd törvény (inkomstskattelagen, SFS 1999., 1229. sz., a továbbiakban: törvény) értelmében a Svédországban lakóhellyel rendelkező természetes személyek számára a részvénytársaságok által kifizetett osztalékot főtáncsály szerint Svédországban jövedelemadó terheli.
- 4 A törvény 42. fejezetének 16. cikke a következóképpen rendelkezik:

„A svéd részvénytársaság (anyavállalat) által leányvállalati részvények formájában juttatott osztalék nem tartozik az adóköteles jövedelembé, amennyiben teljesülnek a következő feltételek:

- 1) a kiosztás az anyavállalatban birtokolt részvények számának arányában történik,
- 2) az anyavállalat részvényeit a tőzsdén jegyzi,
- 3) az anyavállalatnak a leányvállalatban való teljes részesedését kiosztják,
- 4) a kiosztást követően a leányvállalatban fennálló társasági részesedések nem kerülnek olyan társaság tulajdonába, amely az anyavállalattal egy csoportba tartozik,
- 5) a leányvállalat svéd részvénytársaság vagy külföldi társaság, és
- 6) a leányvállalat fő tevékenysége ipari vagy kereskedelmi jellegű, illetve közvetlen vagy közvetett részesedése van olyan társaságokban, amelyeknek fő tevékenysége ipari vagy kereskedelmi jellegű, és amelyekben a leányvállalat – közvetlenül vagy közvetve – olyan társasági részesedéssel rendelkezik, amely az összes társasági részesedéshez tartozó szavazati jognak több mint a felét kiterjedő szavazati jogot képvisel.”

5 1992-ben, amikor ezt a mentességet a svéd jogban bevezették, az erre vonatkozó rendelkezések kizárólag a svéd részvénytársaságok által felosztott nyereségre voltak alkalmazandók. Az említett előírásokat 1994-től hatályon kívül helyezték, majd ezt követően 1995-től újra bevezették a svéd jogba.

6 A törvény 42. fejezetének 16. cikke értelmében, amelyet a svéd jogba 2001-ben vezettek be, az ugyanezen fejezet 16. cikkében előírt mentesség arra az esetre is alkalmazandó, ha a részvényeket a svéd részvénytársaságokhoz hasonló alapító okirattal rendelkező külföldi társaság osztja ki, amelynek székhelye az Európai Gazdasági Térség (a továbbiakban: EGT) valamely tagállamában vagy olyan államban található, amellyel a Svéd Királyság információcserét előíró rendelkezést tartalmazó adóegyezményt kötött.

7 1965. május 7-én a Svájci Államszövetség és a Svéd Királyság a jövedelem- és a vagyonadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményt kötött (a továbbiakban: egyezmény). Az egyezmény 10. és 11. cikke szabályozza az osztalék-, illetve a kamatadó kivetésének rendszerét.

8 Az egyezmény 27. cikke együttműködési eljárás alkalmazását írja elő a szerződő államok illetékes hatóságai között az egyezmény rendelkezéseivel ellentétes adókiivetés elkerülése, valamint az egyezmény értelmezéséhez vagy alkalmazásához kapcsolódóan esetlegesen felmerülő nehézségek megoldása, illetve kételyek eloszlátása érdekében.

9 Az egyezmény megkötésekor elfogadott tárgyalási és aláírási jegyzőkönyv (a továbbiakban: jegyzőkönyv) 5. pontjából kitűnik, hogy a svájci küldöttség álláspontja szerint csak azok az információk képezhetik információcsere tárgyát, amelyek az egyezmény megfelelő alkalmazásához szükségesek, és amelyek lehetővé teszik az egyezmény visszaélésmentes alkalmazásának a megakadályozását. Ugyanezen 5. pontból az is kitűnik, hogy a Svéd Királyság ezt a nyilatkozatot tudomásul vette, és lemondott az információcserére vonatkozó kifejezett egyezményi rendelkezésről.

10 1993. augusztus 17-én a Svájci Államszövetség és a Svéd Királyság az egyezmény 10. és 11. cikkének végrehajtásáról szóló megállapodást (a továbbiakban: megállapodás) kötött. A megállapodás szabályozza az adócsökkentésnek a magánszemélyek által az e cikkeken előírt

adókvetési feltételek szerint történ? megszerzése céljából követend? eljárást, valamint az erre irányuló kérelmeknek a szerz?d? államok illetékes hatóságai által történ? kezelését.

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés

11 A. a svájci székhely? társaság, az X. részvényese, mely társaság ki kívánja osztani az egyik leányvállalatában birtokolt részvényeit. A. a Skatterättsnämnden?l (adóügyi bizottság) el?zetes véleményt kért arra vonatkozóan, hogy az ilyen részvénykiosztás mentesül?e a jövedelemadó alól. A. álláspontja szerint X. alapító okirata a svéd részvénytársaságokéhoz hasonló, és a törvény által el?írt mentességi feltételek teljesülnek, kivéve a társaság székhelyére vonatkozó feltételt.

12 A Skatterättsnämnden a 2003. február 19?én közölt el?zetes véleményében azt a választ adta, hogy az X. által tervezett részvénykiosztás az EK?Szerz?désnek a t?ke szabad mozgására vonatkozó rendelkezései alapján mentesül a jövedelemadó alól.

13 A Skatterättsnämnden szerint ez a mentességhez való jog nem következik a törvényb?l, mivel az egyezmény nem írja el? a Svájci Államszövetségnek a svéd adóigazgatás számára szükséges információk rendelkezésre bocsátását. A törvény 42. fejezetének 16. cikke azonban az EK 56. cikk értelmében a t?ke szabad mozgása korlátozásának min?sül. Igaz ugyan, hogy e korlátozást indokolja az a célkit?zés, hogy megkönnyítsék az adóellen?rzést olyan esetekben, amikor az 1992. február 25?i 92/12/EGK tanácsi irányelvvel (HL L 76., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 179. o.) módosított, a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen és közvetett adóztatás területén történ? kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19?i 77/799/EGK tanácsi irányelv (HL L 336., 15. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o., a továbbiakban: 77/799 irányelv) nem alkalmazandó. A korlátozás azonban az említett célkit?zéshez képest aránytalan. Úgy t?nik ugyanis, hogy a megállapodás bizonyos mértékben lehet?vé teszi a svéd adóigazgatás számára, hogy a bels? adóügyi szabályozás alkalmazásához szükséges információkat megszerezze. Ezenfelül azt a lehet?séget is biztosítani lehetne, hogy maga az adóalany igazolja, hogy a törvény által el?írt valamennyi feltétel teljesül.

14 A Skatteverket a Skatterättsnämnden ezen el?zetes véleményével szemben a Regeringsrättenhez fellebbezést nyújtott be.

15 Fellebbezési kérelmében a Skatteverket hangsúlyozza, hogy a t?ke szabad mozgására vonatkozó rendelkezések nem egyértelm?ek a tagállamok és a harmadik országok – különösen az adóellen?rzés céljait szolgáló információcserét ellenz? harmadik országok – közötti t?kemozgást illet?en. Ha az információszerzési lehet?ségek korlátozottak, az említett 16. cikkben bevezetetthez hasonló korlátozás igazolt lehet az adóellen?rzések hatékonyságának biztosítása érdekében.

16 A. ezzel szemben úgy véli, hogy a jegyz?könyvben és a megállapodásban foglalt rendelkezések olyan információcserére vonatkozó rendelkezésnek tekinthet?k, amelyet maga az egyezmény tartalmaz. A törvény 42. fejezetének 16. cikke mindenesetre a t?ke szabad mozgásának indokolatlan korlátozását foglalja magában. Nincs ugyanis szükség a svájci hatóságoktól való információkérésre, mivel az adóalany felhívható annak igazolására, hogy a törvény által el?írt mentességre vonatkozó valamennyi feltételt teljesíti.

17 E körülmények között a Regeringsrätten úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Ellentétes?e a tagállamok és harmadik országok közötti t?kemozgás szabadságáról szóló rendelkezésekkel, ha olyan helyzetben, mint [az alapügyben], A.?nak az X.?t?l kapott osztalékból származó jövedelmét megadóztatják, mivel X. nem az Európai Gazdasági Térség egyik

tagállamában vagy olyan államban székhellyel rendelkező társaság, amellyel Svédország a kettős adóztatás elkerüléséről szóló, információcserét előíró rendelkezést tartalmazó egyezményt kötött?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

18 A nemzeti bíróság a kérdésével lényegében arra vár választ, hogy a Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseit úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely szerint a leányvállalati részvénnyek formájában juttatott osztalék utáni jövedelemadó-fizetési kötelezettség alól csak akkor biztosítható mentesség, ha az osztalékot juttató társaság székhelye az EGT valamely tagállamában vagy olyan államban található, amellyel az adóztató állam információcserét előíró rendelkezést tartalmazó adóegyezményt kötött.

19 Először is emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban e hatáskörüket a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (a C-35/98. sz. Verkooijen-ügyben 2000. június 6-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-4071. o.] 32. pontja; a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7477. o.] 19. pontja és a C-292/04. sz., Meilicke és társai ügyben 2007. március 6-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-1835. o.] 19. pontja).

20 E tekintetben az EK 56. cikk (1) bekezdése, amely 1994. január 1-jén lépett hatályba, megvalósította a tőke liberalizációját a tagállamok, valamint a tagállamok és a harmadik országok közötti kapcsolatok viszonylatában. Ez a rendelkezés ugyanis előírja, hogy a Szerződés „Tőke- és fizetési műveletek” című fejezete rendelkezéseinek keretei között tilos a tagállamok, valamint a tagállamok és a harmadik országok közötti tőkemozgásra vonatkozó minden korlátozás (a C-163/94., C-165/94. és C-250/94. sz., Sanz de Lera és társai egyesített ügyekben 1995. december 14-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-4821. o.] 19. pontja, valamint a C-513/03. sz., van Hiltten-van der Heijden ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-1957. o.] 37. pontja).

Az EK 65. cikk (1) bekezdésének a tagállamok és a harmadik országok közötti kapcsolatok tekintetében fennálló közvetlen hatályáról

21 Elsként emlékeztetni kell arra, hogy az EK 56. cikk (1) bekezdése világos és feltételen tilalmat állapít meg, amelyhez semmilyen végrehajtási intézkedés nem szükséges, és amely a magánszemélyekre olyan jogokat ruház, amelyeket a bíróság előtt érvényesíthetnek (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Sanz de Lera és társai ügyben hozott ítélet 41. és 47. pontját).

22 A német kormány mindazonáltal azzal érvel, hogy a tagállamok és a harmadik országok közötti kapcsolatok tekintetében ez a rendelkezés csak a tőkemozgásoknak az EK 57. cikk (1) bekezdésében nem említett kategóriákra vonatkozó korlátozások tekintetében rendelkezik közvetlen hatállyal. A tőkemozgásoknak az említett (1) bekezdésben felsorolt kategóriákat érintően ugyanis meg kell állapítani, hogy a szóban forgó cikk (2) bekezdése az Európai Unió Tanácsa számára tartja fenn a liberalizációs intézkedések elfogadására vonatkozó jogkört, amennyiben ezek az intézkedések az Unió gazdasági és monetáris működését elősegítik. Bár a Bíróság a fent hivatkozott Sanz de Lera és társai ügyben hozott ítélet 46. pontjában valóban elismerte, hogy az intézkedéseknek a Tanács általi elfogadása nem szükséges feltétele az EK 56. cikk (1) bekezdésében előírt tilalom végrehajtásának, ezt az értelmezést csak azokra a korlátozásokra vonatkoztatta, amelyek nem tartoznak az EK 57. cikk (1) bekezdésének a hatálya alá.

23 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az EK 57. cikk (1) bekezdése értelmében az EK 56. cikk rendelkezései nem érintik azoknak a nemzeti vagy közösségi jogszabályok alapján 1993.

december 31-én hatályban lévő korlátozásoknak a harmadik országokra történő alkalmazását, amelyeket a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó olyan tőkemozgás tekintetében fogadtak el, amely közvetlen befektetéssel – az ingatlanbefektetéseket is beleértve –, letelepedéssel, pénzügyi szolgáltatások nyújtásával vagy értékpapírok tőkepiacokra történő bevezetésével függ össze.

24 AZ EK 57. cikk (2) bekezdésének első mondata szerint a tagállamok és a harmadik országok közötti szabad tőkemozgás lehető legnagyobb mértékű megvalósítására törekedve és a Szerződés egyéb fejezeteinek sérelme nélkül a Tanács a Bizottság javaslata alapján, minősített többséggel intézkedéseket hozhat a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó olyan tőkemozgásra vonatkozóan, amely közvetlen befektetéssel – az ingatlanbefektetéseket is beleértve –, letelepedéssel, pénzügyi szolgáltatások nyújtásával vagy értékpapírok tőkepiacra történő bevezetésével függ össze. Az említett (2) bekezdés második mondata elírja, hogy egyhangúság szükséges az olyan intézkedésekhez, amelyek visszalépést jelentenek a közösségi jogban a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó tőkemozgás liberalizációja tekintetében.

25 A fent hivatkozott Sanz de Lera és társai ügyben hozott ítélet 48. pontjában a Bíróság megállapította, hogy az EK-Szerződés 73b. cikkének az EK-Szerződés 73c. cikkével és a 73d. cikke (1) bekezdésének b) pontjával (jelenleg EK 57. cikk, illetve az EK 58. cikk (1) bekezdésének b) pontja) összefüggésben értelmezett (1) bekezdésére (jelenleg az EK 56. cikk (1) bekezdése) hivatkozni lehet a nemzeti bíróság előtt, és e rendelkezések az azokkal ellentétes nemzeti jogszabályok alkalmazhatatlanságához vezethetnek.

26 A Bíróság tehát elismerte az EK 56. cikk (1) bekezdésének a közvetlen hatályát, anélkül hogy különbséget tett volna a tőkemozgások kategóriák között aszerint, hogy az EK 57. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartoznak-e, vagy sem. A Bíróság ugyanis megállapította, hogy az EK 57. cikk (1) bekezdésében foglalt kivétel nem akadályozza annak, hogy az EK 56. cikk (1) bekezdése a magánszemélyekre olyan jogokat ruházzon, amelyeket bíróság előtt érvényesíthetnek (a fent hivatkozott Sanz de Lera és társai ügyben hozott ítélet 47. pontja).

27 Következésképpen a tagállamok és a harmadik országok közötti tőkemozgások tekintetében az EK 56. cikknek az EK 57. és EK 58. cikkel összefüggésben értelmezett (1) bekezdésére hivatkozni lehet a nemzeti bíróság előtt, és e rendelkezések – az adott tőkemozgások kategóriától függetlenül – a velük ellentétes nemzeti jogszabályok alkalmazhatatlanságához vezethetnek.

A tagállamok és a harmadik országok közötti tőkemozgásra vonatkozó korlátozás fogalmáról

28 Előként a Skatteverket, valamint a svéd, a német, a francia és a holland kormány azon érvelésére kell választ adni, amely szerint a tőkemozgások korlátozásának az EK 56. cikk (1) bekezdésében foglalt fogalmát a tagállamok és a harmadik országok közötti kapcsolatok tekintetében nem lehet ugyanolyan módon értelmezni, mint a tagállamok közötti kapcsolatok viszonylatában.

29 A német, a francia és a holland kormány hangsúlyozza, hogy a tagállamok közötti tőkemozgások liberalizációjával ellentétben, amelynek a célja a belső piac létrehozása, a tőke szabad mozgása elvének a tagállamok és a harmadik országok közötti kapcsolatokra való kiterjesztése a gazdasági és monetáris unió bevezetéséhez köthet. Az említett kormányok hangsúlyozzák, hogy a harmadik országokkal fenntartott kapcsolatok esetében az EK 56. cikk (1) bekezdésében foglalt tilalom az Európai Közösség részéről bevezetett egyoldalú liberalizációhoz vezetne, anélkül hogy a Közösség garanciát kapna arra vonatkozóan, hogy az érintett harmadik országok egyenértékű liberalizációt fognak biztosítani, valamint anélkül hogy adottak lennének a

harmadik országokkal fenntartott kapcsolatok tekintetében a nemzeti rendelkezésekre irányuló összehangoló intézkedések, különösen a közvetlen adók területén.

30 A német és a holland kormány arra is hivatkozik, hogy amennyiben a t?ke szabad mozgásának elvét a harmadik országokkal fenntartott kapcsolatok tekintetében, valamint a Közösségen belül azonos módon kellene értelmezni, a Közösségnek nem lenne eszköze ahhoz, hogy a harmadik országokkal tárgyaljon a liberalizációról, hiszen a liberalizáció már automatikusan és egyoldalúan megnyitotta a közösségi piacot a harmadik országok el?tt. Az említett kormányok e tekintetben hangsúlyozzák, hogy a harmadik országokkal kötött társulási megállapodásokban foglalt, a t?ke szabad mozgására vonatkozó záradékok hatálya gyakran az EK 56. cikk hatályánál korlátozottabb, aminek nem lenne értelme, ha ezt a rendelkezést a harmadik országokkal fenntartott kapcsolatok esetében és a közösségi viszonylatban ugyanolyan szigorúan kellene alkalmazni.

31 Amint azt a f?tanácsnok indítványának 74–77. pontjában megállapította, még ha a harmadik országok felé irányuló t?kemozgások liberalizációja egyértelm?en a bels? piac létrehozásától eltér? célokat követ is, mint különösen az egységes közösségi fizet?eszköz hitelességének a világ pénzügyi piacain való biztosításának, és a tagállamokban a világméret? pénzügyi központok fenntartásának a célját, meg kell állapítani, hogy amikor a t?ke szabad mozgásának az elvét az EK 56. cikk (1) bekezdése kiterjesztette a harmadik országok és a tagállamok közötti t?kemozgásokra, a tagállamok úgy határoztak, hogy az említett elvet ugyanabban a cikkben és ugyanúgy kell el?írni a Közösségen belüli, illetve a harmadik országokkal fennálló kapcsolatok vonatkozásában.

32 Ezenfelül – amint arra a f?tanácsnok az indítványának a 78–83. pontjában szintén rámutatott – a Szerz?désnek a t?ke? és a fizetési m?veletekre vonatkozó fejezete keretében bevezetett t rendelkezésekb?l együttesen az következik, hogy annak figyelembe vétele érdekében, hogy a t?kemozgások liberalizációjának a jogi környezete és a célja eltér? attól függ?en, hogy a tagállamok és harmadik országok közötti kapcsolatokról vagy a tagállamok közötti szabad t?kemozgásról van-e szó, a tagállamok szükségesnek tartották, hogy védzáradékokat és eltéréseket írjanak el?, amelyek külön a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó t?kemozgásokra vonatkoznak.

33 Az EK 57. cikk (1) bekezdésében a nemzeti vagy közösségi jogszabályok alapján 1993. december 31?én hatályban lév?, a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó olyan t?kemozgás tekintetében elfogadott egyes korlátozásokra vonatkozó kivételen kívül ugyanis az EK 59. cikk a Tanács számára lehet?vé teszi, hogy akkor, ha rendkívüli körülmények fennállása esetén a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó t?kemozgás a gazdasági és monetáris unió m?ködésében súlyos nehézségeket okoz vagy azzal fenyeget, védintézkedéseket hozzon. Az EK 60. cikk (1) bekezdése továbbá felhatalmazza a Tanácsot, hogy az érintett harmadik országokkal szemben megtegye a szükséges sürg?s intézkedéseket, ha a 301. cikkben el?írt esetben a Közösség fellépése szükséges. Végezetül az EK 60. cikk (2) bekezdése el?írja a tagállamok számára azt a lehet?séget, hogy mindaddig, amíg a Tanács az (1) bekezdés értelmében nem tett intézkedéseket, komoly politikai okból és sürg?ségi alapon bármely – különösen a t?kemozgásra vonatkozó – egyoldalú intézkedést meghozhatnak a harmadik országokkal szemben.

34 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy ellentétben azzal, amit a német kormány állít, az EK 57. cikk (2) bekezdésében a Tanács számára biztosított azon jogkör feltételeib?l, hogy az e rendelkezésben felsorolt, harmadik országokba irányuló vagy onnan származó t?kemozgás?kategóriákra vonatkozóan intézkedéseket fogadhat el, nem lehet arra következtetni, hogy ezek a kategóriák nem tartoznak az EK 56. cikk (1) bekezdésében megállapított tilalom

hatálya alá. Az EK 57. cikk (2) bekezdését ugyanis ugyanezen cikk (1) bekezdésével összefüggésben kell értelmezni, és az csak arra hatalmazza fel a Tanácsot, hogy az említett t?kemozgás?kategóriákra vonatkozóan intézkedéseket hozzon, anélkül hogy ebben akadályoznák azok a nemzeti vagy közösségi korlátozások, amelyeknek a hatályban tartását az említett (1) bekezdés kifejezetten el?írja.

35 Amint arra a f?tanácsnok az indítványának a 86. pontjában rámutatott, azok a korlátozások, amelyeket a tagállamok és a Közösség az EK 57. cikk (1) bekezdése értelmében a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó t?kemozgásokra vonatkozóan alkalmazhatnak, nemcsak az EK 59. és EK 60. cikkben említett korlátozásokhoz adódnak hozzá, hanem azokhoz a korlátozásokhoz is, amelyek a tagállamok által az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) és b) pontja alapján elfogadott intézkedéseken alapulnak, vagy amelyeket egyébként közérdeken alapuló kényszerít? indokok igazolnak.

36 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából ezenfelül az következik, hogy a tagállamok számára a t?kemozgásokra vonatkozóan ily módon engedélyezett egyes intézkedések alkalmazásának mértéke nem határozható meg azon körülmény figyelembe vétele nélkül – amelyet a Bíróság elé észrevételt terjeszt? számos kormány is hangsúlyoz –, hogy a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó t?kemozgásoknak más a jogi háttere, mint a Közösségen belüli t?kemozgásoké.

37 Az 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?kkel rendelkező, de a Közösségen belül megvalósuló gazdasági tevékenységek valamely tagállam által történ? adóztatása nem mindig hasonlítható össze a tagállamok és a harmadik országok közötti kapcsolatokban zajló gazdasági tevékenységek adóztatásával (a C?446/04. sz., *Test Claimants in the FII Group Litigation* ügyben 2006. december 12?én hozott ítélet [EBHT 2004., I?11753. o.] 170. pontja). Emellett a Bíróság álláspontja szerint nem zárható ki, hogy a tagállam bizonyítani tudja, hogy a harmadik országokból származó vagy oda irányuló t?kemozgás korlátozása valamely okból indokolt olyan esetekben, amikor ezen ok nem alkalmas arra, hogy megfeleljen indokolja a tagállamok közötti t?kemozgás korlátozását (a fent hivatkozott *Test Claimants in the FII Group Litigation* ügyben hozott ítélet 171. pontja).

38 Ezen indokok miatt nem tekinthet? meghatározónak a német és a holland kormány által el?terjesztett azon érvelés, amely szerint – ha a t?kemozgásra vonatkozó korlátozás fogalmát ugyanúgy kellene értelmezni a tagállamok és a harmadik országok közötti kapcsolatok, valamint a tagállamok közötti kapcsolatok tekintetében – a Közösség egyoldalúan megnyitná a közösségi piacot a harmadik országok számára, anélkül hogy meg?rizné az ahhoz szükséges tárgyalási eszközöket, hogy a harmadik országok részér?l hasonló liberalizációt érjen el.

39 Miután a tagállamok és a harmadik országok közötti t?kemozgásra vonatkozó korlátozás fogalma ily módon tisztázódott, másodsor meg kell vizsgálni, hogy az olyan szabályozás, mint amely az alapügy tárgyát képezi, ilyen korlátozásnak tekintend?e, illetve hogy adott esetben objektív módon igazolhatóe a Szerz?dés rendelkezései vagy közérdeken alapuló kényszerít? indokok alapján.

A t?kemozgásra vonatkozó korlátozás fennállásáról

40 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az EK 56. cikk (1) bekezdésében tiltott, t?kemozgást 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 (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott *van Hiltten?van der Heijden* ügyben hozott ítélet 44. pontját és a C?370/05. sz. *Festersen?*ügyben 2007. január 25?én hozott ítélet

[EBHT 2007., I?1129. o.] 24. pontját).

41 A jelen ügyben a törvény 42. fejezetének 16. cikke a svéd illet?ség? adóalanyok számára adómentességet biztosít azon osztalék után, amelyet Svédországban vagy az EGT valamely más tagállamában székhellyel rendelkező részvénytársaság leányvállalati részvények formájában juttat, de nem biztosítja e mentességet abban az esetben, ha az ilyen osztalékot olyan társaság juttatja, amelynek székhelye az EGT-n kívüli harmadik országban található, kivéve, ha ez az ország a Svéd Királysággal információcserét előíró egyezményt kötött.

42 Az ilyen szabályozás azzal a hatással jár, hogy a svéd illet?ség? adóalanyokat visszatartja attól, hogy a t?kéjüket az EGT-n kívüli székhely? társaságokba fektessék be. Amennyiben ugyanis az e társaságok által a svéd illet?ség? adóalanyoknak kifizetett osztalék adózás szempontjából kevésbé kedvez? bánásmódban részesül, mint az EGT valamely tagállamában székhellyel rendelkező társaságok által fizetett osztalék, az említett társaságok részvényei a svéd illet?ség? befektet?k számára kevésbé vonzóak, mint az EGT valamely tagállamában székhellyel rendelkező társaságok részvényei (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Verkooijen-ügyben hozott ítélet 34. és 35. pontját, a fent hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 22. és 23. pontját, valamint a tagállamok és a harmadik országok közötti t?kemozgást illetően a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 166. pontját).

43 Tehát az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapügy tárgyát képezi, olyan, a tagállamok és a harmadik országok közötti t?kemozgásra vonatkozó korlátozást tartalmaz, amelyet f?szabály szerint tilalmaz az EK 56. cikk (1) bekezdése.

44 Amint a Skatteverket és a Bíróság elé észrevételt terjeszt? kormányok hangsúlyozzák, annak vizsgálata előtt, hogy az említett korlátozás közérdeken alapuló kényszerít? indokkal igazolható-e, válaszolni kell az olasz kormány által előterjesztett azon érvre, amely szerint ez a korlátozás az EK 57. cikk (1) bekezdésében előírt kivétel hatálya alá tartozik.

Az EK 57. cikk (1) bekezdésében előírt kivétel alkalmazásáról

45 Amint arra a jelen ítélet 23. pontja emlékeztet, az EK 57. cikk (1) bekezdése értelmében az EK 56. cikk rendelkezései nem érintik azoknak a nemzeti vagy közösségi jogszabályok alapján 1993. december 31-én hatályban lévő korlátozásoknak a harmadik országokra történ? alkalmazását, amelyeket a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó olyan t?kemozgás tekintetében fogadtak el, amely közvetlen befektetéssel – az ingatlanbefektetéseket is beleértve –, letelepedéssel, pénzügyi szolgáltatások nyújtásával vagy értékpapírok t?kepiacokra történ? bevezetésével függ össze.

46 A t?kemozgásoknak a külföldr?l származó osztaléokra vonatkozóan alkalmazott, adózás szempontjából kedvez?tlenebb bánásmód által megvalósuló korlátozása az EK 57. cikk (1) bekezdésének értelmében a „közvetlen befektetések” fogalmába tartozik a tekintetben, hogy e korlátozás minden olyan, természetes vagy jogi személy által végrehajtott befektetésre vonatkozik, amely a t?két biztosító személy és azon társaság közötti tartós és közvetlen kapcsolat létrehozását, illetve fenntartását szolgálja, amelynek részére e t?két gazdasági tevékenység folytatása céljából szánják (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 179–181. pontját; a C?157/05. sz. Holböck-ügyben 2007. május 24-én hozott ítélet [EBHT 2007., I?4051. o.] 33. és 34. pontját, valamint a C?112/05. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2007. október 23-án hozott ítélet [EBHT 2007., I?0000. o.] 18. pontját).

47 Mivel az előzetes döntéshozatalra utaló határozat nem zárja ki, hogy az X. társaság által A.

számára kiosztani kívánt osztalék ilyen befektetésekre vonatkozik, meg kell vizsgálni, hogy az olyan szabályozás, mint az alapügy tárgyát képez?, tartozhat-e az EK 57. cikk (1) bekezdésében előírt kivétel hatálya alá mint olyan korlátozás, amely 1993. december 31-én hatályban volt.

48 Amint azt a főtanácsnok az indítványának a 110–112. pontjában megállapította, az 1993. december 31-én hatályban lévő korlátozás fogalma azt feltételezi, hogy az a jogi keret, amelybe a kérdéses korlátozás illeszkedik, az érintett tagállam jogrendjének az említett időpont óta folyamatosan a részét képezi. Amennyiben ugyanis ez másképp lenne, a tagállamok bármely időpontban ismét bevezethetnék azokat a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó tőkemozgás tekintetében elfogadott korlátozásokat, amelyek 1993. december 31-én a nemzeti jogrendben hatályban voltak, de amelyek hatálytalanná váltak.

49 A Bíróság ugyanebben a szellemben nyilatkozott akkor, amikor az EK 57. cikk (1) bekezdésének a tőkemozgásokra vonatkozó, a tagállam jogrendjében 1993. december 31-én hatályban lévő korlátozásra való alkalmazhatóságáról kellett határoznia. A Bíróság ugyanis, bár elismerte, hogy az ezen időpontot követően elfogadott nemzeti intézkedések önmagukban az elfogadás időpontja miatt nem tekinthetők automatikusan kizártnak az említett (1) bekezdésben előírt, eltérést engedő rendszerből, e lehetőséget úgy értelmezte, hogy az olyan rendelkezéseket foglal magában, amelyek a lényegüket tekintve megegyeznek a korábbi nemzeti szabályozással, vagy amelyek pusztán a korábbi szabályozásban meglévő, a közösségi jogok és szabadságok gyakorlására vonatkozó akadályokat csökkentik vagy számolják fel, kizárva ugyanakkor azokat a rendelkezéseket, amelyek a korábban hatályban lévő jogtól eltérő logikán alapulnak, és új eljárásokat vezetnek be (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott *Test Claimants in the FII Group Litigation* ügyben hozott ítélet 192. pontját és a fent hivatkozott *Holböck*-ügyben hozott ítélet 41. pontját). A Bíróság e megállapításába nem kívánta beleértetni az olyan rendelkezéseket, amelyek – bár lényegükben megegyeznek az 1993. december 31-én hatályban lévő szabályozással – a tőke szabad mozgására vonatkozó olyan akadályt vezettek be újból, amely a korábbi jog hatályon kívül helyezését követően már nem létezett.

50 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy a törvény 42. fejezetének 16. cikke a hatályba lépésekor, 1992-ben, a leányvállalati részvények formájában juttatott osztaléokra vonatkozóan előírt mentességből már kizárta az olyan harmadik országban székhellyel rendelkező társaságok által kifizetett osztalékot, amely nem kötött a Svéd Királysággal információcserét előíró egyezményt. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból ugyanis kitűnik, hogy a mentesség az említett időpontban csak a Svédországban székhellyel rendelkező társaságok által kifizetett osztaléokra vonatkozott.

51 Igaz, hogy a mentességre vonatkozó rendelkezéseket 1994-től hatályon kívül helyezték, majd 1995-től újra bevezették, és 2001-ben kiterjesztették az olyan társaságok által kifizetett osztalékra, amelyeknek a székhelye az EGT valamely tagállamában vagy olyan más államban található, amellyel a Svéd Királyság információcserét előíró egyezményt kötött. Továbbra is fennáll azonban, hogy – amint arra az olasz kormány rámutatott – az említett mentesség legalább 1992-től folyamatosan kizárt volt az olyan társaságok által kifizetett osztalék tekintetében, amelyeknek a székhelye az EGT-n kívüli olyan harmadik országban található, amely nem kötött ilyen egyezményt a Svéd Királysággal.

52 E körülmények között az olyan osztaléknak a törvény által előírt mentességből való 1992 óta fennálló kizárását, amelyet az EGT-n kívüli olyan harmadik országban székhellyel rendelkező társaság juttatott, amely nem kötött információcserét előíró egyezményt a Svéd Királysággal, az EK 57. cikk (1) bekezdése értelmében 1993. december 31-én hatályban lévő korlátozásnak kell tekinteni, legalábbis abban az esetben, ha ez az osztalék az osztalékot juttató társaságban fennálló közvetlen befektetéshez kapcsolódik, amelyet a kérdést előterjesztő bíróságnak kell

ellen?riznie.

53 Mivel az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból nem következik, hogy az alapügy tárgyát képez? osztalék közvetlen befektetésekhez kapcsolódik, meg kell vizsgálni, hogy az olyan szabályozás, mint az alapügy tárgyát képez?, igazolható-e közérdeken alapuló kényszerít? indokkal.

Az adóellen?rzések hatékonysága biztosításának szükségességén alapuló igazolásról

54 A Skatteverket, valamint a svéd, a dán, a német, a spanyol, a francia, az olasz és a holland kormány, továbbá az Egyesült Királyság Kormánya úgy véli, hogy a törvény 42. fejezetének 16. cikkében el?írt mentességnek az olyan esetekben való megtagadása, amikor az osztalék kifizet?je olyan harmadik országban székhellyel rendelkező társaság, amely nem kötött információcserét el?író adóegyezményt a Svéd Királysággal, igazolható az adóellen?rzések hatékonysága biztosításának a szükségességével. Harmadik ország tekintetében ugyanis a svéd adóigazgatás nem veheti igénybe a 77/799 irányelvben el?írt, az illetékes hatóságok közötti kölcsönös segítségnyújtást. Ezenfelül sem az egyezmény, sem a jegyz?könyv nem tartalmaz a Gazdasági Együttm?ködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) keretében kidolgozott modellegyezmény 26. cikkében el?írthoz hasonló információcserét el?író rendelkezést. Márpedig, még ha az adóalany rendelkezik is az annak igazolásához szükséges információkkal, hogy az említett 16. cikk feltételei teljesülnek, továbbra is az adóigazgatás feladata a benyújtott igazolások hitelességének az ellen?rzése, amely lehetetlenné válna, ha az adóigazgatás számára nem lenne biztosított az osztalékot juttató társaság székhelye szerinti állam illetékes hatóságainak az együttm?ködése.

55 Az EK 58. cikk (1) bekezdésének b) pontja értelmében az EK 56. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy meghozzák a szükséges intézkedéseket a nemzeti törvények és rendeletek megsértésének megakadályozására, különösen az adózás terén. A Bíróság ennek megfelel?en elismerte, hogy annak szükségessége, hogy biztosítani kell az adóellen?rzések hatékonyságát, olyan közérdeken alapuló kényszerít? indok, amely igazolhatja a Szerződés által biztosított alapvet? szabadságok korlátozását (a C?250/95. sz., Futura Participations és Singer ügyben 1997. május 15?én hozott ítélet [EBHT 1997., I?2471. o.] 31. pontja; a C?315/02. sz. Lenz?ügyben 2004. július 15?én hozott ítélet [EBHT 2004., I?7063. o.] 27. és 45. pontja, valamint a C?386/04. sz., Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben 2006. szeptember 14?én hozott ítélet [EBHT 2006., I?8203. o.] 47. pontja).

56 Ahhoz, hogy a korlátozó intézkedés igazolható legyen, tiszteletben kell tartani az arányosság elvét abban az értelemben, hogy az intézkedésnek alkalmasnak kell lennie az elérni kívánt cél megvalósítására, és az nem léphet túl a cél eléréséhez szükséges mértéken (lásd különösen a C?334/02. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2004. március 4?én hozott ítélet [EBHT 2004., I?2229. o.] 28. pontját).

57 A. és a Bizottság álláspontja szerint az alapügy tárgyát képez? szabályozás aránytalan a követett célhoz képest, mivel a svéd adóhatóság megkövetelheti az adóalanyoktól, hogy igazolást szolgáltatassanak arra vonatkozóan, hogy a szabályozás által biztosított mentességben való részesülés feltételei fennállnak. Amennyiben az ilyen mentesség a t?zsdén jegyzett társaság által kifizetett osztalékokra vonatkozik, bizonyos információkat azon adatok alapján is lehet szerezni, amelyeket az ilyen társaságoknak jogszabály alapján kell közzétenniük.

58 Amint arra A. és a Bizottság rámutat, az olyan nemzeti szabályozás tekintetében, amely korlátozza a Szerződés által biztosított alapvet? szabadságok egyikét, a Bíróság megállapította, hogy a tagállam az adókedvezmény megtagadásának igazolásaként nem hivatkozhat arra, hogy nincs lehet?sége az adatok felkutatása vagy begy?jtése érdekében a másik tagállammal való együttm?ködésre. a tagállam nem hivatkozhat arra, hogy nincs lehet?sége az adókedvezmény

megtagadásának igazolásához szükséges adatok felkutatása vagy begyűjtése érdekében a másik tagállammal való együttműködésre. Ugyanis, még ha az adóalany által szolgáltatott információ ellenőrzése nehéznek is bizonyul, különösen a 77/799 irányelv 8. cikkében elírt információcsere korlátai miatt, az adóhatóságokat semmi sem gátolja abban, hogy az adóalanytól olyan bizonyítékokat kérjenek, amelyeket az érintett adó pontos megállapításához szükségesnek ítélnék, és adott esetben megtagadják az adómentességet, ha az adóalany nem nyújtja be a bizonyítékokat (lásd ebben az értelemben a C-204/90. sz. Bachmann-ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet [EBHT 1992., I-249. o.] 20. pontját; a C-150/04. sz., Bizottság kontra Dánia ügyben 2007. január 30-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-1163. o.] 54. pontját és a C-451/05. sz. ELISA-ügyben 2007. október 11-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-0000. o.] 94. és 95. pontját).

59 Ebben az összefüggésben a Bíróság úgy vélte, hogy nem zárható ki eleve, hogy az adózó olyan vonatkozó okirati bizonyítékokat terjesszen el, amelyek valamely tagállam adóhatóságai részére lehetővé teszik annak pontos és egyértelmű ellenőrzését, hogy nem kísérli meg az adófizetés elkerülését vagy annak kijátszását (lásd ebben az értelemben a C-254/97. sz., Baxter és társai ügyben 1999. július 8-án hozott ítélet [EBHT 1999., I-4809. o.] 19. és 20. pontját; a C-39/04. sz., Laboratoires Fournier ügyben 2005. március 10-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-2057. o.] 25. pontját és a fent hivatkozott ELISA-ügyben hozott ítélet 96. pontját).

60 Mindazonáltal ez az ítélkezési gyakorlat, amely a Közösségen belüli alapvető szabadságok gyakorlásának a korlátozására vonatkozik, nem ültethet át teljes egészében a tagállamok és a harmadik országok közötti tőkemozgásokra, mivel e tőkemozgásoknak más a jogi háttere, mint az előző két pontban említett ítéletek tárgyát képező ügyeké.

61 Először is a tagállamok közötti kapcsolatoknak a jogi kerete közös, és jellemzője, hogy létezik olyan közösségi szabályozás – mint például a 77/799 irányelv –, amely megállapította a kölcsönös segítségnyújtáshoz kapcsolódó, viszonyossági alapú kötelezettségeket. Még ha az irányelv hatálya alá tartozó területen a segítségnyújtási kötelezettség nem is korlátlan, ez nem változtat azon, hogy az említett irányelv megállapítja a tagállamok illetékes hatóságai közötti együttműködés kereteit, amely nem áll fenn e hatóságok és a harmadik ország illetékes hatóságai között, ha az adott harmadik ország nem vállalt kötelezettséget a kölcsönös segítségnyújtásra.

62 Másodszor, amint arra a főtanácsnok az indítványának a 141–143. pontjában rámutatott, azon igazoló iratok tekintetében, amelyeket az adóalany szolgáltathat annak érdekében, hogy az adóhatóságok számára lehetővé tegye annak ellenőrzését, hogy a nemzeti jog által elírt feltételek teljesülnek-e, a közösségi harmonizációs intézkedések, amelyek a tagállamokban a társaságok számviteli nyilvántartásaira vonatkozóan alkalmazandóak, az adóalanyok számára lehetővé teszik, hogy megbízható és ellenőrizhető adatokat szolgáltatassanak a valamely másik tagállamban székhellyel rendelkező társaság szerkezetére és tevékenységére vonatkozóan, míg ez a lehetőség nem biztosított az adóalany számára, ha olyan társaságról van szó, amelynek a székhelye olyan harmadik országban található, amely nem köteles alkalmazni ezeket a közösségi intézkedéseket.

63 Következésképpen, amennyiben valamely tagállami szabályozás egy adókedvezményt olyan feltételek teljesítésétől tesz függővé, amelyeknek a betartása csak valamely harmadik ország illetékes hatóságai által nyújtott információk útján ellenőrizhető, a tagállam elvben jogszerűen megtagadhatja a kedvezmény nyújtását, amennyiben – különösen e harmadik ország információnyújtásra vonatkozó egyezményes kötelezettségének a hiányában – lehetetlennek bizonyul az információknak az említett országtól való beszerzése.

64 Az alapügyben a Skatteverket, valamint a svéd kormány azzal érvel, hogy a svéd adóigazgatás nem tudja ellenőrizni a törvény 42. fejezetének 16. cikkében elírt első, harmadik, negyedik és hatodik feltétel betartását, nevezetesen azon követelményeket, amelyek szerint a

kiosztásnak az anyavállalatban birtokolt részvények számának arányában kell történnie, utóbbinak a leányvállalatban való teljes részesedését ki kell osztani, és a kiosztást követően a leányvállalatban fennálló társasági részesedések nem kerülhetnek olyan társaság tulajdonába, amely az anyavállalattal egy csoportba tartozik, illetve a leányvállalat vagy a leányvállalat által ellenőrzött társaságok fő tevékenységének ipari vagy kereskedelmi jellegűnek kell lennie.

65 Ez a kérdés olyan értékelés tárgyát képezi, amely a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

66 Ugyanez érvényes arra a kérdésre is, hogy a jegyzőkönyv vagy a megállapodás a svéd adóigazgatás számára lehetővé teszi-e azoknak az információknak a beszerzését, amelyekre az említett 16. cikk végrehajtásához szüksége van. Bár a Skatterättsnämnden úgy ítélte meg, hogy a megállapodás lehetővé teheti a szükséges információk beszerzését, a dokumentumokból és a svéd kormány által a Bíróság felhívására benyújtott magyarázatokból valójában az tűnik ki, hogy a svájci hatóságoktól csupán azok az információk szerezhetők be, amelyek az egyezmény megfelelő alkalmazásához szükségesek.

67 A fentiekre tekintettel a feltett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EK 56. és az EK 58. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amelynek értelmében a leányvállalati részvények formájában juttatott osztalék után fizetendő jövedelemadó alóli mentesség csak akkor nyújtható, ha az osztalékot juttató társaság székhelye az EGT valamely tagállamában vagy olyan államban található, amellyel az adóztató állam információcserét előíró adóegyezményt kötött, feltéve, hogy e mentesség feltételei olyan jellegűek, hogy azok betartását e tagállam illetékes hatóságai csak az osztalékot juttató társaság székhelye szerinti államtól való információszerzés útján ellenőrizhetik.

A költségekről

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

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

Az EK 56. és az EK 58. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amelynek értelmében a leányvállalati részvények formájában juttatott osztalék után fizetendő jövedelemadó alóli mentesség csak akkor nyújtható, ha az osztalékot juttató társaság székhelye az Európai Gazdasági Térség valamely tagállamában vagy olyan államban található, amellyel az adóztató állam információcserét előíró adóegyezményt kötött, feltéve, hogy e mentesség feltételei olyan jellegűek, hogy azok betartását e tagállam illetékes hatóságai csak az osztalékot juttató társaság székhelye szerinti államtól való információszerzés útján ellenőrizhetik.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: svéd.