

C?379/05. sz. ügy

Amurta SGPS

kontra

Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam

(a Gerechtshof te Amsterdam [Hollandia] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„EK 56. és EK 58. cikk – A t?ke szabad mozgása – A részesedéseket a társasági adó alól mentesít? nemzeti adójogszabályok – Osztalékadóztatás – Forrásadó – Forrásadó alóli mentesség – A mentességet nyújtó tagállamban székhellyel vagy állandó telephellyel és a társasági adó alól mentes részesedésekkel rendelkező kedvezményezett társaságokra való alkalmazás – A forrásadó alóli mentesség alkalmazásának megtagadása a szóban forgó tagállamban sem székhellyel, sem állandó telephellyel nem rendelkező kedvezményezett társaságnak fizetett osztalékok tekintetében”

Az ítélet összefoglalása

1. *A t?ke szabad mozgása – Korlátozások – Adójogszabályok – Társasági adó*
(EK 56. és EK 58. cikk; 90/435 tanácsi irányelv, 5. cikk, (1) bekezdés)
2. *El?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések – Elfogadhatóság – Korlátok*
(EK 234. cikk)
3. *A t?ke szabad mozgása – Korlátozások – Adójogszabályok – Társasági adó*
(EK 56. cikk)

1. Az EK 56. és EK 58. cikkel ellentétes az a tagállami szabályozás, amely abban az esetben, ha az anyavállalat részesedése a leányvállalat alapt?kéjében nem éri el a különböz? tagállamok anya? és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszerér?l szóló 90/435 irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerinti legkisebb részesedési arányt, forrásadót vet ki az e tagállamban illet?séggel rendelkező társaság által a másik tagállamban illet?séggel rendelkező kedvezményezett társaság részére fizetett osztalékokra, jóllehet mentességben részesíti az olyan kedvezményezett társaság részére fizetett osztalékokat, amely az el?bbi tagállamban társaságiadó?köteles vagy ugyanezen tagállamban olyan állandó telephellyel rendelkezik, amely vagyonának részét képezik az osztalékfizet? társaságban való részesedések.

Ugyanis a más tagállamban illet?séggel rendelkező kedvezményezett társaságoknak fizetett osztalékoknak az érintett tagállamban illet?séggel rendelkező kedvezményezett társaságoknak fizetett osztalékokhoz viszonyított hátrányos kezelése alkalmas arra, hogy visszatartsa a más tagállamban illet?séggel rendelkező társaságokat attól, hogy befektetessenek az érintett tagállamban, és következésképpen f?szabály szerint az EK 56. cikk által tiltott módon korlátozza a t?ke szabad mozgását.

Igaz, hogy egy adott tagállam által a belföldi illet?ség? társaság által felosztott nyereség többszörös, illetve kett?s adóztatásának elkerülése, illetve enyhítése érdekében hozott

intézkedések szempontjából az osztalékban részesül? belföldi illet?ség? részvényesek helyzete nem feltétlenül hasonló a másik tagállamban illet?séggel rendelkező osztalékban részesül? részvényesek helyzetéhez. Azonban attól kezdve, hogy valamely tagállam egyoldalúan vagy egyezmények útján jövedelemadókat vet ki a belföldi illet?ség? társaságok által nemcsak a belföldi, hanem a külföldi illet?ség? részvényeseknek fizetett osztalékokra is, e külföldi illet?ség? részvényesek helyzete hasonlóvá válik a belföldi illet?ség? részvényesek helyzetéhez. Ugyanis kizárólag az ugyanezen állam adóztatási joghatóságának gyakorlása vezet – függetlenül más tagállam adóztatásától – a többszörös vagy a gazdasági kett?s adóztatás veszélyéhez. Ilyen esetben annak érdekében, hogy az osztalékban részesül?, külföldi illet?ség? társaságok tekintetében ne korlátozzák a t?ke szabad mozgását, az osztalékfizet? társaság illet?sége szerinti tagállam felel?s annak biztosításáért, hogy – a nemzeti jogban a többszörös vagy a gazdasági kett?s adóztatás elkerülését vagy enyhítését célzó eljárásokkal összevetve – a külföldi illet?ség? részvényes társaságok a belföldi illet?ség? részvényes társaságokra irányadóval egyenérték? bánásmódban részesüljenek. Nem ez a helyzet áll fenn, amennyiben a gazdasági kett?s adóztatás, amelynek az osztalékfizet? társaság illet?sége szerinti államban illet?séggel nem rendelkező kedvezményezett társaságoknak fizetett osztalékok képezik a tárgyát, kizárólag ezen tagállam adóztatási joghatóságának gyakorlásából ered, amely ezen osztalékokra osztalékadót vet ki, míg az ugyanezen tagállamban székhellyel vagy ott olyan állandó telephellyel rendelkező kedvezményezett társaságok esetében, amelyek vagyonának részét képezik az osztalékfizet? társaság részvényei, e gazdasági kett?s adóztatás elkerülése mellett döntött.

Az ilyen szabályozást nem igazolja sem a nemzeti adórendszer koherenciája fenntartásának, sem pedig a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság meg?rzésének szükségessége. Ha valamely tagállam úgy döntött, hogy nem adóztatja a területén illet?séggel rendelkező kedvezményezett társaságok ilyen jövedelmeit, nem hivatkozhat a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlya meg?rzésének szükségességére a más tagállamban illet?séggel rendelkező kedvezményezett társaságok adóztatásának igazolása érdekében.

(vö. 28., 37–40., 59–61. pont és a rendelkez? rész 1. pontja)

2. A nemzeti bíróság által saját felel?sségére meghatározott jogszabályi és ténybeli háttér alapján – amelynek helytállóságát a Bíróság nem vizsgálhatja – a közösségi jog értelmezésére vonatkozóan el?terjesztett kérdések releváns voltát vélelmezni kell. A nemzeti bíróságok által el?terjesztett el?zetes döntéshozatal iránti kérelem Bíróság általi elutasítása csak abban az esetben lehetséges, amennyiben nyilvánvaló, hogy a közösségi jog értelmezése, amelyet a nemzeti bíróság kért, nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, illetve ha a szóban forgó probléma hipotetikus jelleg?, vagy a Bíróság nem rendelkezik azon ténybeli és jogi elemek ismeretével, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a feltett kérdésekre hasznos választ adjon. A fent említett relevancia vélelme nem dönthet? meg pusztán azon körülmény alapján, hogy az alapeljárás valamelyik fele bizonyos tényeket vitat, amelyek helytállóságának vizsgálata nem a Bíróság feladata, és amelyekt?l az említett eljárás tárgyának meghatározása függ.

(vö. 64–65. pont)

3. Valamely tagállam nem hivatkozhat más tagállam által ez utóbbi tagállamban illet?séggel rendelkező kedvezményezett társaságnak egyoldalúan biztosított teljes adójóváírásra annak érdekében, hogy kivonja magát az adóztatási joghatóságának gyakorlásából ered?, az osztalékok gazdasági kett?s adóztatásának elkerülésére irányuló kötelezettség alól olyan esetben, amikor az el?bbi tagállam elkerüli a területén illet?séggel rendelkező kedvezményezett társaságoknak fizetett osztalékok gazdasági kett?s adóztatását. Amennyiben a tagállam a kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló, valamely másik tagállammal kötött egyezményre hivatkozik, a nemzeti bíróság feladata annak megállapítása, hogy figyelembe kell-e venni ezen egyezményt az alapügyben, és

adott esetben neki kell vizsgálnia, hogy a tőke szabad mozgása korlátozásának hatásait semlegesíteni tudja-e ezen egyezmény.

(vö. 84. pont és a rendelkezés rész 2. pontja)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2007. november 8. (*)

„EK 56. és EK 58. cikk – A tőke szabad mozgása – A részesedéseket a társasági adó alól mentesítő nemzeti adójogszabályok – Osztalékadóztatás – Forrásadó – Forrásadó alóli mentesség – A mentességet nyújtó tagállamban székhellyel vagy állandó telephellyel és a társasági adó alól mentes részesedésekkel rendelkező kedvezményezett társaságokra való alkalmazás – A forrásadó alóli mentesség alkalmazásának elutasítása a szóban forgó tagállamban sem székhellyel, sem állandó telephellyel nem rendelkező kedvezményezett társaságnak fizetett osztalékok tekintetében”

A C-379/05. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Gerechtshof te Amsterdam (Hollandia) a Bírósághoz 2005. október 17-én érkezett, 2005. szeptember 21-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **Amurta SGPS**

és

az **Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: P. Jann tanácselnök, A. Tizzano, R. Schintgen, A. Borg Barthet és E. Levits (előadó) bírák,

főtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2007. január 25-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az Amurta SGPS képviseletében L. C. A. Wijsman, J. J. Feenstra és R. M. P. G. Niessen-Cobben advocaten,

- a holland kormány képviselőjében H. G. Sevenster és D. J. M. de Grave, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviselőjében M. Lumma és C. Blaschke, meghatalmazotti minőségben,
- az olasz kormány képviselőjében I. M. Braguglia, meghatalmazotti minőségben, segítője: P. Gentili avvocato dello Stato,
- az Egyesült Királyság Kormányának képviselőjében kezdetben S. Nwaokolo, később V. Jackson, meghatalmazotti minőségben, segítőjük: J. Stratford barrister,
- az Európai Közöségek Bizottsága képviselőjében R. Lyal és A. Weimar, meghatalmazotti minőségben,
- az EFTA Felügyeleti Hatóság képviselőjében S. Rydelski és P. A. Bjørgan, meghatalmazotti minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2007. június 7-i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem az EK 56. és az EK 58. cikk értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Portugáliában illet?séggel rendelke? Amurta SGPS társaság (a továbbiakban: Amurta) és az Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam közötti jogvita keretében terjesztették el?, amelynek tárgya a Hollandiában illet?séggel rendelke? Retailbox BV társaság (a továbbiakban: Retailbox) által az Amurtának fizetett osztalékokból levont forrásadó.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A különböz? tagállamok anya? és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszerér?l szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv (HL L 225., 6. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.) 5. cikkének (1) bekezdésében el?írja:

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

A nemzeti szabályozás

4 Az osztalékadóról szóló 1965. évi törvény (Wet op de dividendbelasting 1965, a továbbiakban: Wet DB) 1. cikkének (1) bekezdése értelmében f?szabály szerint 25%-os osztalékadó terheli azon hollandiai illet?ség? társaság által fizetett osztalékot, amelynek t?kéje teljesen vagy részben részesedésekre oszlik.

5 Mindazonáltal a Wet DB 4. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„A társasági adóról szóló 1969. évi törvény (Wet op de vennootschapsbelasting 1969, a továbbiakban: Wet Vpb) 10. cikke (1) bekezdésének d) pontja szerinti részvényekb?l, kizárólag vagyoni jogokat biztosító részvényekb?l és kamatozó hitelb?l származó jövedelemb?l nem kell az

adót levonni, ha a jövedelem kedvezményezettjét illet?, részvényekből, kizárólag vagyoni jogokat biztosító részvényekből és kamatozó hitelből származó hozamra a szóban forgó törvény 13. cikke szerinti, részesedésre vonatkozó adómentesség alkalmazandó, és a részesedés a Hollandiában működtetett vállalkozásának a vagyonát képezi. Az első mondat nem alkalmazható az olyan jövedelemre, amelynek nem a kedvezményezett a haszonhúzója.”

6 A 90/435 irányelven alapuló Wet DB 4a. cikke osztalékadómentességet ír elő az Európai Unióban illetéssel rendelkező és legalább 25%-os részesedéssel bíró részvényeseknek fizetett osztalékokat illetően. Ugyanezen cikk (3) bekezdése értelmében a 25%-os arány 10%-ra csökken, ha a részvényes illetéke szerinti tagállam ugyanezen mérséklést alkalmazza.

7 A Wet DB 13. cikke szerint:

„1. A nyereség meghatározásakor nem kell figyelembe venni a részesedés címén szerzett hozamot, valamint a keletkezett költségeket – ideértve az árfolyamváltozások hozamát is –, amelyek valamely részesedés vonatkozásában merülnek fel, kivéve, ha nyilvánvaló, hogy a költségek – közvetett módon – Hollandiában adóköteles nyereség megszerzését szolgálják (a részesedés mentessége). [...]

2. Részesedésnek minősül, ha az adóalany társaság:

a) a befizetett jegyzett tőke legalább 5%-a erejéig részesedéssel rendelkezik olyan társaságban, amelynek tőkéje teljesen vagy részben részvényekre oszlik;

[...]”

8 Amint azt a kérdést előterjesztő bíróság is jelzi, a Wet Vpb-nek a Wet DB 4. cikkével összefüggésben értelmezett 13. cikke megfogalmazásából az következik, hogy az ebben a 4. cikkben előírt mentesség csak akkor alkalmazható, ha az osztalékfizető holland társaság részesedéseivel egyrészt Hollandiában társaságiadóalany részvényesek, másrészt pedig Hollandiában állandó telephellyel rendelkező külföldi részvényesek rendelkeznek, a részesedések pedig ezen állandó telephely vagyonát képezik.

A kettős adóztatásról szóló egyezmény

9 A Holland Királyság és a Portugál Köztársaság között a jövedelem- és a vagyonadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről és az adóztatás kijátszásának megakadályozásáról szóló, 1999. szeptember 20-án aláírt egyezmény (a továbbiakban: KAE) 10. cikke kimondja:

„1. Az osztalék, amelyet az egyik államban belföldi illetékes társaság a másik államban belföldi illetékes személynek fizet, megadóztatható e másik államban.

2. Mindazonáltal ez az osztalék abban az államban, ahol az osztalékot fizető társaság belföldi illetékes, ennek az államnak a jogszabályai szerint is megadóztatható; ha azonban a haszonhúzó a másik államban belföldi illetékes, az így megállapított adó nem haladhatja meg az osztalék bruttó összegének 10%-át.

[...]”

10 A kettős adóztatás elkerülésének módszerét a KAE 24. cikke határozza meg, amely előírja:

„A kettős adóztatást Portugália esetében a következőképpen kell elkerülni:

a) amennyiben a Portugáliában belföldi illetékes személy olyan jövedelmet élvez, amely a jelen

egyezmény rendelkezéseivel összhangban Hollandiában adóztatható, Portugália megengedi az ilyen belföldi illetőség? személy jövedelmét terhel? adóból azon összeg levonását, amely megegyezik a Hollandiában megfizetett jövedelemadóval. Az így levont összeg mindazonáltal nem haladhatja meg a levonás el?tt Portugáliában számított jövedelemadónak azt a részét, amely a Hollandiában adóztatható jövedelemre esik;

[...]"

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

11 Az alapügy tényállása idején az Amurta 14%-os részesedéssel rendelkezett a Retailboxban. A Retailbox további részvényesei a 66%-os részesedéssel rendelkez?, hollandiai illetőség? Sonaetelecom BV társaság, valamint a portugáliai illetőség?, 14%-os részesedéssel bíró Tafin SGPS és a szintén portugáliai illetőség?, 6%-os részesedéssel rendelkező Perfin SGPS társaság voltak.

12 2002. december 31-én a Retailbox osztalékot fizetett részvényeseinek. A Sonaetelecom BV-nek fizetett osztalékból nem vontak le osztalékadót, mivel a társaság a Wet DB 4. cikke szerinti mentességben részesült, míg az Amurtának, illetve a másik kett?, portugáliai illetőség? társaságnak fizetett osztalékot 25%-os osztalékadóval terhelték.

13 A Retailbox az Amurta nevében panaszt nyújtott be ezen adóbeszedés ellen 2003. január 30-án. Mivel az Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam határozatával elutasította a szóban forgó panaszt, az Amurta keresetet indított a Gerechtshof te Amsterdam el?tt, amelyben kérte e határozat megsemmisítését és a beszedett osztalékadó visszatérítését.

14 Mivel a Gerechtshof te Amsterdam úgy ítélte meg, hogy az alapügy megoldásához a közösségi jog értelmezése szükséges, az eljárás felfüggesztésér?l határozott, és el?zetes döntéshozatal végett az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1. A [Wet DB] 4. cikke szerinti mentesség [a jelen ítélet 5–8. pontjában] ismertetett, ugyanezen törvény 4a. cikkében megállapított mentességgel együttesen vizsgálva összeegyeztethet?e az EK-Szerződésnek a t?ke szabad mozgásáról szóló rendelkezéseivel (EK 56. és EK 58. cikk) annyiban, amennyiben ez a mentesség csak azon Hollandiában társaságiadóalany részvényesek vagy Hollandiában állandó telephellyel rendelkező külföldi részvényesek részére történ? osztalékfizetésekre alkalmazandó – utóbbi azzal, hogy a részesedések ezen állandó telephely vagyonát képezik –, amelyekre vonatkozik a részesedéseknek a [Wet Vpb] 13. cikkében foglalt mentessége?

2. Van-e jelent?isége az els? kérdés megválaszolásánál annak, hogy az olyan külföldi részvényes/társaság székhelye szerinti állam, amelyre nem vonatkozik a [Wet DB] 4. cikke szerinti mentesség, lehet?vé teszi e részvényes/társaság számára a holland osztalékadó teljes mérték? jóváírását (full credit)?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett els? kérdésr?

15 Els? kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy ellentétes-e az EK 56. és EK 58. cikkel az a tagállami szabályozás, amely abban az esetben, ha az anyavállalat részesedése a leányvállalat alapt?kéjében nem éri el a 90/435 irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerinti legkisebb részesedési arányt, forrásadót vet ki az e tagállamban illet?séggel rendelkező társaság által a másik tagállamban illet?séggel rendelkező kedvezményezett társaság részére fizetett osztalékokra, jöllehet mentességben részesíti az olyan kedvezményezett társaság részére fizetett osztalékokat, amely az el?bbi tagállamban

társaságiadóköteles vagy ugyanezen tagállamban olyan állandó telephellyel rendelkezik, amely vagyonának részét képezik az osztalékfizető társaságban való részesedések.

16 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, azonban azok a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni e hatáskörüket (lásd különösen a C-446/03. sz., Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-10837. o.] 29. pontját; a C-196/04. sz., Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7995. o.] 40. pontját, valamint a C-374/04. sz., Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-11673. o.] 36. pontját).

17 Azt is meg kell állapítani, hogy a közösségi jog egységesítésére, illetve összehangolására irányuló intézkedések hiányában a tagállamok továbbra is jogosultak egyezményekben vagy egyoldalúan meghatározni adóztatási joghatóságuk megosztásának szempontjait, különösen a kettős adóztatás elkerülése érdekében (a C-336/96. sz. Gilly ügyben 1998. május 12-én hozott ítélet [EBHT 1998, I-2793. o.] 24. és 30. pontja; a C-307/97. sz., Saint-Gobain ZN ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-6161. o.] 57. pontja, valamint a C-470/04. sz. N ügyben 2006. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-7409. o.] 44. pontja).

18 Amint az a 90/435 irányelvnek különösen a harmadik preambulumbekzdéséből kitűnik: annak célja, hogy közös adózási rendszer bevezetésével megszüntesse azon hátrányokat, amelyek a különböz tagállamok társaságainak együttműködését az ugyanazon tagállam társaságainak együttműködésével szemben érik, és ezáltal megkönnyítse a társaságok közösségi szintű csoportosulását (a C-294/99. sz., Athinaiki Zythopoiia ügyben 2001. október 4-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-6797. o.] 25. pontja és a C-446/04. sz., Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11753. o.] 103. pontja)

19 A 90/435 irányelv 5. cikkének (1) bekezdése csak akkor kötelezi a tagállamokat arra, hogy mentesítsék a forrásadó alól a leányvállalat által az anyavállalata számára felosztott nyereséget, ha az utóbbi legalább 25%-os részesedéssel rendelkezik a leányvállalat alaptőkéjében.

20 Nem vitatott, hogy az alapügyben felmerült helyzet nem tartozik az irányelv hatálya alá.

21 A holland és az olasz kormány így arra hivatkozott, hogy a 90/435 irányelv által előírt legkisebb részesedési arány alatt a külföldi illetőségű társaság alávetése az osztalékra kivetett forrásadónak önmagában nem tekinthető az alapvető szabadságok megsértésének.

22 Az olasz kormány szerint a szóban forgó irányelv hatálya alá nem tartozó részesedésekhez kapcsolódó osztalékok kezelése a nemzeti jogalkotói hatáskörbe tartozik, és az alapügyben felmerült helyzet az adóztatási joghatóságnak az osztalékfizetés helye szerinti és az osztalék kedvezményezettjének illetősége szerinti tagállam közötti megosztásából ered.

23 A holland kormány azt állítja, hogy a Wet DB – az osztalékok kettős adóztatásának nemzeti szintű elkerülésére irányuló – 4. cikke szerinti mentességnek a másik tagállamban illetéssel rendelkező és az osztalékfizető társaságban a 90/435 irányelvben meghatározottnál kisebb tőkerészesedéssel rendelkező kedvezményezett társaságoknak fizetett osztalékokra való kiterjesztése az osztalékadó eltörléséhez vezetne, és nem tartaná tiszteletben a Hollandiában hatályos hagyományos rendszert. E kormány szerint, ha a Wet DB 4. cikke az osztalékadó forrásnál való levonása alól mentességet ír is elő, az adó egyebekben továbbra is érvényesíthető, és osztalékfizetéskor adót szednek be. E kormány szerint a Wet DB 4a. cikke sérti a hagyományos rendszert, amit kizárólag a 90/435 irányelv rendelkezéseivel lehet igazolni, és ami nem haladhatja meg az ezen irányelv által a tagállamoknak előírt kötelezettségeket.

24 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a 90/435 irányelv hatálya alá nem tartozó részesedések esetében valójában a tagállamok jogosultak meghatározni azt, hogy milyen esetben és milyen mértékben kell a felosztott nyereség gazdasági kettős adóztatását elkerülni, és ennek céljából egyoldalúan vagy más tagállamokkal kötött egyezmények útján mechanizmusokat létrehozni e gazdasági kettős adóztatás elkerülésére vagy enyhítésére. Mindazonáltal ez nem jelenti azt, hogy a tagállamok az EK-Szerződésben biztosított alapvető szabadságokkal ellentétes intézkedéseket alkalmazhatnak (lásd a fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 54. pontját).

25 A jelen esetben az osztalékok forrásadómentessége érdekében a Wet DB-nek a Wet Vpb 13. cikkével együttesen olvasott 4. és 4a. cikke eltérő bánásmódban részesíti egyrészt a Hollandiában székhellyel vagy ott olyan állandó telephellyel rendelkező kedvezményezett társaságokat, amelyek vagyonának részét képezik az osztalékfizető társaság részvényei, másrészt pedig a nem hollandiai illetéssel rendelkező kedvezményezett társaságokat.

26 Ugyanis a Wet DB 4. cikkének megfelelően a forrásadómentesség kizárólag a Hollandiában székhellyel vagy ott olyan állandó telephellyel rendelkező kedvezményezett társaságoknak fizetett osztalékokra alkalmazható, amelyek vagyonának részét képezik az osztalékfizető társaság részvényei, illetve amelyek a belföldi illetéssel rendelkező társaságban legalább 5%-os részesedéssel bírnak, és amelyek részesedései a Wet Vpb 13. cikke értelmében adómentesek. A Wet DB 4a. cikke szerint azonban a nem holland illetéssel rendelkező kedvezményezett társaságok részére fizetett osztalékok csak akkor forrásadómentesek, ha a társaság az osztalékfizető társaság tőkéjében legalább 25%-os részesedéssel rendelkezik, amely százalékarány 10%-ra mérsékelhető, ha a részvényes illetéssége szerinti tagállam ugyanezen mérséklést alkalmazza.

27 Amint azt a főtanácsnok az indítványa 26. pontában megállapította, az ilyen szabályozás az osztalékadóztatás tekintetében hátrányosan kezeli a holland társaság tőkéjében 5–25%-os részesedéssel rendelkező, nem holland illetéssel rendelkező kedvezményezett társaságokat az ugyanilyen mértékű részesedéssel bíró holland kedvezményezett társaságokhoz viszonyítva. Ugyanis a nem holland illetéssel rendelkező társaságoknak fizetett osztalékokat az osztalékfizető társaságnál társasági adó címén, a kedvezményezett társaságnál pedig osztalékadó címén adóztatják, és így ezen osztalékok gazdasági kettős adóztatás tárgyát képezik, míg a holland illetéssel rendelkező társaságoknak fizetett osztalékok esetében elkerülnek az ehhez hasonló gazdasági kettős adóztatást.

28 A más tagállamban illetésséggel rendelkező kedvezményezett társaságok részére fizetett osztalékoknak a holland illetésséggel rendelkező társaságoknak fizetett osztalékokhoz viszonyított hátrányos kezelése alkalmas arra, hogy visszatartsa a más tagállamban illetésséggel rendelkező társaságokat attól, hogy befektetessenek Hollandiában, és következésképpen az EK 56. cikk szerint fűszabály szerint tiltott módon korlátozza a tőke szabad mozgását.

29 Meg kell azonban vizsgálni, hogy a szabad tőke mozgás e korlátozása indokolható-e a Szerződés rendelkezéseivel.

30 Emlékeztetni kell arra, hogy az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontja szerint „[a]z 56. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy [...] alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely [...] alapján az adózók között különbséget tesznek”.

31 Szintén meg kell állapítani, hogy magát az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontjában elírt eltérést korlátozza az EK 58. cikk (3) bekezdése, amely elírja, hogy az ugyanezen cikk (1) bekezdésében említett nemzeti rendelkezések „nem szolgálhatnak az 56. cikkben meghatározott szabad tőke mozgásra és fizetési műveletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközeül”.

32 Különbséget kell tenni az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontjában megengedett egyenlőtlen bánásmód és ugyanezen cikk (3) bekezdésében tiltott hátrányos megkülönböztetés között. Márpedig az ítélkezési gyakorlat szerint ahhoz, hogy az alapügyben érintetthez hasonló nemzeti adójogi szabályozást összeegyeztethetőnek lehessen tekinteni a Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel, az szükséges, hogy az eltérő bánásmód objektíve össze nem hasonlítható helyzetekre vonatkozzon vagy nyomós közérdek alapján indokolható legyen (lásd a C/35/98. sz. Verkooijen-ügyben 2000. június 6-án hozott ítélet [EBHT 2000., I/4071. o.] 43. pontját; a C/319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 2004., I/7477. o.] 29. pontját és a C/512/03. sz. Blanckaert-ügyben 2005. szeptember 8-án hozott ítélet [EBHT 2005., I/7685. o.] 42. pontját).

33 Meg kell tehát vizsgálni, hogy a holland illetésséggel rendelkező kedvezményezett társaságok és a más tagállamban illetésséggel rendelkező kedvezményezett társaságok az alapügyben felmerült nemzeti szabályozás céljára tekintettel összehasonlítható helyzetben vannak-e.

34 E tekintetben a német és az olasz kormány azt állította, hogy objektív különbség van a teljes körű adókötelezettséggel rendelkező holland illetésséggel rendelkező kedvezményezett társaságok helyzete, valamint a kizárólag a Hollandiában kapott osztalékok tekintetében adóköteles, más tagállamban illetésséggel rendelkező kedvezményezett társaságok helyzete között.

35 Az Egyesült Királyság Kormánya, amelyet az olasz kormány is támogat, úgy véli, hogy az alapügyben felmerült adórendelkezések az adó beszedésének, majd későbbi visszatérítésének elkerülésére irányuló igazgatási egyszerűsítést szolgálják, és így nem alkalmazhatók a más tagállamban illetésséggel rendelkező és a Hollandiában nem társaságiadóköteles kedvezményezett társaságoknak fizetett osztalékokra.

36 Emellett az Egyesült Királyság Kormánya azt állítja, hogy a kedvezményezett társaság illetése szerinti tagállam tudja a leghatékonyabban elkerülni az osztalékok kettős adóztatását.

37 A Bíróság már úgy ítélte meg, hogy egy adott tagállam által a belföldi illetésséggel rendelkező társaság által felosztott nyereség többszörös, illetve kettős adóztatásának elkerülése, illetve enyhítése érdekében hozott intézkedések szempontjából az osztalékban részesülő belföldi illetésséggel részvényesek helyzete nem feltétlenül hasonló a másik tagállamban illetésséggel rendelkező

osztalékban részesül? részvényesek helyzetéhez (a C?170/05. sz., Denkvit Internationaal és Denkvit France ügyben 2006. december 14?én hozott ítélet [EBHT 2006., I?11949. o.] 34. pontja).

38 Mindenesetre attól kezdve, hogy valamely tagállam egyoldalúan vagy egyezmények útján jövedelemadót vet ki a belföldi illet?ség? társaságok által nemcsak a belföldi, hanem a külföldi illet?ség? részvényeseknek fizetett osztalékokra is, e külföldi illet?ség? részvényesek helyzete hasonló a belföldi illet?ség? részvényesek helyzetéhez (a fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 68. pontja, valamint a fent hivatkozott Denkvit Internationaal és Denkvit France ügyben hozott ítélet 35. pontja).

39 Ugyanis kizárólag az ugyanezen állam adóztatási joghatóságának gyakorlása – függetlenül más tagállam adóztatásától – vezet a többszörös vagy a gazdasági kett?s adóztatás veszélyéhez. Ilyen esetben annak érdekében, hogy ne korlátozzák az osztalékban részesül? külföldi illet?ség? társaságokat megillet? szabad t?kemozgást f?szabály szerint az EK 56. cikk által tiltott módon, az osztalékfizet? társaság illet?sége szerinti tagállam felel?s annak biztosításáért, hogy – a nemzeti jogban a többszörös vagy a gazdasági kett?s adóztatás elkerülését vagy enyhítését célzó eljárásokkal összevetve – a külföldi illet?ség? részvényes társaságok a belföldi illet?ség? részvényes társaságokra irányadóval egyenérték? bánásmódban részesüljenek (lásd a fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 70. pontját).

40 Márpedig meg kell állapítani, hogy a gazdasági kett?s adóztatás, amelynek tárgyát képezik a nem holland illet?ség? kedvezményezett társaságoknak fizetett osztalékok, kizárólag azon tagállam adóztatási joghatóságának gyakorlásából ered, amely ezen osztalékokra osztalékadót vet ki, míg a Hollandiában székhellyel vagy ott olyan állandó telephellyel rendelkező kedvezményezett társaságok esetében, amelyek vagyonának részét képezik az osztalékfizet? társaság részvényei, e gazdasági kett?s adóztatás elkerülése mellett döntött a szóban forgó tagállam.

41 Még ha az olasz kormány és az Egyesült Királyság Kormánya állításának megfelelően feltételezzük is, hogy a Wet DB 4. cikke a részesedéseknek a Wet Vpb 13. cikke szerinti, a nem holland illet?ség?, és az ilyen adókötelezettséggel nem rendelkező kedvezményezett társaságokra nem alkalmazható társasági adó alóli mentesség végrehajtásának egyszer?sítésére irányul, e körülmény nem meghatározó. Amint a Bíróság a jelen ítélet 38. és 39. pontjában megállapította, a Holland Királyság – más tagállamban illet?séggel rendelkező kedvezményezett társaságoknak fizetett osztalékok tekintetében való – adóztatási joghatóságának gyakorlása teszi az e tagállamban illet?séggel rendelkező társaságok által fizetett osztalékok gazdasági kett?s adóztatásának elkerülését illet?en összehasonlíthatóvá e kedvezményezett társaságok helyzetét a Hollandiában illet?séggel rendelkező kedvezményezett társaságok helyzetével.

42 Meg kell továbbá vizsgálni, hogy az ilyen korlátozás nem indokolható-e nyomós közérdek alapján. Az olasz kormány és az Egyesült Királyság Kormánya által támogatott holland kormány arra hivatkozik, hogy a szóban forgó rendszert igazolják az adórendszer koherenciájának meg?rzésére alapított érvek.

43 A holland kormány szerint az osztalékok forrásadó?mentessége a részesedések Wet Vpb. 13. cikke szerinti mentességének szükségszerű kiegészít?je. Az osztalékok forrásadó?mentessége nélkül a részesedések mentessége – bár csak átmelentileg – nem érvényesülne, mivel az osztalékadónak a társasági adóba való beszámítása esetében az elméletileg adómentes jövedelemet mégis megadóztatnák.

44 A holland kormány megállapítja, hogy e két mentesség ugyanazon adóalanyra vonatkozik,

és ha az osztalékadó és a társasági adó elméletileg két különböz? adó, nemzeti szinten az osztalékadó nem más, mint a társasági adóba teljes mértékben beszámítható adóel?leg. Az alapügyben vitatott rendszer így igazolható lenne az adórendszer koherenciájának meg?rzésére alapított érvekkel, még ha a C?204/90. sz. Bachmann?ügyben 1992. január 28?án hozott ítéletben (EBHT 1992., I?249. o.) felmerült rendszert?l eltér?en e rendszer egyrészt nem is nyújt adókedvezményt, másrészt pedig nem egyenlíti ki ezen adókedvezményt valamely meghatározott adóteherrel.

45 Az Egyesült Királyság Kormánya úgy véli, hogy az adórendszer koherenciáját határokon átnyúló szinten kell értékelni, mivel a KAE biztosítja, hogy a felosztott nyereségre kivetett osztalékadó levonható a kedvezményezett társaság által Portugáliában fizetend? társasági adóból.

46 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság a fent hivatkozott Bachmann?ügyben hozott ítélete 28. pontjában, valamint C?300/90. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 1992. január 28?án hozott ítélete [EBHT 1990., I?305. o.] 21. pontjában elismerte, hogy az adórendszer koherenciája meg?rzésének szükségessége igazolhatja a Szerz?dés által biztosított alapvet? szabadságok gyakorlásának korlátozását. Az ilyen igazolásra alapított érvek azonban kizárólag akkor helytállóak, ha közvetlen kapcsolat állapítható meg az adott adóel?ny és az ezen el?nynek valamely meghatározott adóteherrel történ? kiegyenlítése között (a fent hivatkozott Manninen?ügyben hozott ítélet 42. pontja és a C?524/04, sz., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben 2007. március 13?án hozott ítélet [EBHT 2007., I?2107. o.] 68. pontja).

47 Emlékeztetni kell arra is, hogy az ítélkezési gyakorlat szerint a nemzeti adórendszer koherenciája meg?rzésének szükségességén alapuló érvet a szóban forgó adójogi szabályozás által elérni kívánt cél fényében is meg kell vizsgálni (lásd a C?9/02. sz., de Lasteyrie du Saillant ügyben 2004. március 11?én hozott ítéletet [EBHT 2004., I?2409. o.] 67. pontját és a fent hivatkozott Manninen?ügyben hozott ítélet 43. pontját).

48 Nem vitatott, hogy érvelésével a holland kormány azt kívánja bizonyítani, hogy a részesedés Wet Vpb 13. cikkében el?írt mentességének helyes alkalmazása érdekében szükséges, hogy az osztalékok forrásadó?mentességet élvezzenek. Mindazonáltal, amint azt a f?tanácsnok az indítványa 65. pontjában megállapította, így eljárva e kormány legalább egyértelm?en ki tudja fejezni a holland rendszer által célzott igazgatási egyszerűsítést, amely önmagában nem elegend? a korlátozás igazolásához.

49 Maga a holland kormány is elismeri, hogy a Hollandiában illet?séggel rendelkező kedvezményezett társaságoknak fizetett osztalékok forrásadó?mentességét nem egyenlíti ki adóteher.

50 Még ha el is fogadjuk azon álláspontot, hogy az osztalékok forrásadó?mentessége és a részesedések adómentessége lényegét tekintve egymáshoz kapcsolódik, meg kell állapítani, hogy annyiban, amennyiben a gazdasági kett?s adóztatás elkerülésére irányulnak, a kizárólag a Hollandiában illet?séggel rendelkező társaságoknak nyújtott ezen adókedvezmény és az ellentételező adóteher között nem mutatható ki közvetlen kapcsolat.

51 Mivel a Hollandiában illet?séggel rendelkező kedvezményezett társaságoknak fizetett, valamint a más tagállamban illet?séggel rendelkező kedvezményezett társaságoknak fizetett osztalékok az osztalékfizető társaságnál társaságiadó?kötelesek, a holland kormány nem bizonyítja, hogy adórendszerének koherenciáját hogyan veszélyeztetné, ha az osztalékadó?mentességet kiterjesztenék a más tagállamban illet?séggel rendelkező kedvezményezett társaságokra is, amelyek bár nem társaságiadó?kötelesek Hollandiában, az osztalékok adóztatását, valamint a kett?s adóztatás megszüntetéséhez kapcsolódó esetleges

adókedvezményeket illetően összehasonlítható helyzetben vannak a Hollandiában székhellyel vagy olyan állandó telephellyel rendelkező kedvezményezett társaságokkal, amelyek vagyonának részét képezik az osztalékfizető társaság részvényei.

52 Az Egyesült Királyság Kormányának érvelését illetően elegendő megemlíteni, hogy egyrészt a Wet DB 1. cikke szerinti, a más tagállamban illetőséggel rendelkező kedvezményezett társaságoknak fizetett osztalékokra való forrásadó kivetése nem függ a Holland Királyság és az e tagállam között a kettős adóztatás elkerüléséről szóló, és e tehernek a kedvezményezett társaság illetősége szerinti tagállamban való levonását lehetővé tevő egyezmény létrejöttétől, másrészt pedig, hogy az ilyen egyezmény által bevezetett rendszer esetleges koherenciája nem képezi tárgyát az előterjesztett első kérdésnek.

53 Az Egyesült Királyság Kormányára továbbá úgy érvelt, hogy a holland rendszer igazolható a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyának szükségességével.

54 Az Egyesült Királyság Kormányára szerint az adóztatási hatásköröknek a Holland Királyság és a Portugál Köztársaság közti megosztása megjelenik a KAE-ben. Ezen egyezmény szerint az osztalékok megadóztathatók az osztalékfizető társaság, valamint a kedvezményezett társaság illetősége szerinti tagállamban is, és a kettős adóztatást a társasági adóból való levonás révén kerülnek el. Megkérdőjeleznél a szóban forgó megosztást, ha a Holland Királyság nem vonhatná le a forrásnál az osztalékadót, ami azzal járna, hogy ebben a tagállamban mindenféle adó alól mentesülnének a jövedelmek.

55 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a Holland Királyság nem hivatkozhat a KAE-re annak érdekében, hogy kivonja magát a Szerződésből eredő kötelezettségei alól (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Denavit Internationaal és Denavit France ügyben hozott ítélet 53. pontját).

56 Amint az a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 51. pontjából és a C-231/05. sz. Oy AA-ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet 60. pontjából [EBHT 2007., I-6373. o.] következik, a Bíróság az adóelkerülés veszélyére és a veszteségek kétszeres elszámolására alapított igazolással együtt elfogadta a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyának megőrzéséhez fűződő követelményt is.

57 Nem vitatott, hogy a Bíróság elé észrevételeket terjesztő kormányok nem hivatkoztak a veszteségek kétszeres elszámolásának és az adóelkerülés veszélyének a fennállására.

58 A Hollandia területén szerzett jövedelmek adóztatási lehetőségének elvesztésére vonatkozó érvet illetően meg kell jegyezni, hogy a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyának megőrzéséhez fűződő követelmény elfogadható, különösen, ha a szóban forgó rendszer olyan magatartások megakadályozására irányul, amelyek alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a tagállamnak a területén végzett tevékenységekre vonatkozó adóztatási joghatósága gyakorlását (lásd a C-347/04. sz., Rewe Zentralfinanz ügyben 2007. március 29-én hozott ítélet [EBHT 2007. I-2647. o.] 42. pontját és a fent hivatkozott Oy AA ügyben hozott ítélet 54. pontját).

59 Mindazonáltal, ha valamely tagállam úgy döntött, hogy nem adóztatja a területén illetőséggel rendelkező kedvezményezett társaságok ilyen jövedelmeit, nem hivatkozhat a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyának megőrzéséhez fűződő követelményre a más tagállamban illetőséggel rendelkező kedvezményezett társaságok adóztatásának igazolása érdekében.

60 E körülmények között a túlságosan szabad mozgásának az alapügyben felmerülthöz hasonló nemzeti rendelkezések által történő korlátozását nem igazolja sem a nemzeti adórendszer

koherenciája fenntartásának szükségessége, sem pedig a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság megőrzéséhez fűződő követelmény.

61 Következésképpen az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy ellentétes az EK 56. és az EK 58. cikkel az a tagállami szabályozás, amely abban az esetben, ha az anyavállalat részesedése a leányvállalat alaptörvényében nem éri el a 90/435 irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerinti legkisebb részesedési arányt, forrásadót vet ki az e tagállamban illetéssel rendelkező társaság által a másik tagállamban illetéssel rendelkező kedvezményezett társaság részére fizetett osztalékokra, jóllehet mentességben részesíti az olyan kedvezményezett társaság részére fizetett osztalékokat, amely az előbbi tagállamban társaságiadóköteles vagy ugyanezen tagállamban olyan állandó telephellyel rendelkezik, amely vagyonának részét képezik az osztalékfizető társaságban való részesedések.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről

62 Második kérdésével az előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy van-e jelentősége az első kérdés megválaszolásánál annak, hogy az olyan kedvezményezett társaság székhelye szerinti állam, amelyre nem vonatkozik a Wet DB 4. cikke szerinti mentesség, lehetővé teszi-e a társaság számára az adó teljes mértékű jóváírását.

Az elfogadhatóságról

63 Amint az az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből következik, feltételezve, hogy a Hollandiában kivetett osztalékadó figyelembe vehető Portugáliában, a kérdést előterjesztő bíróság az Amurta nyilatkozataiból indult ki. Márpedig az utóbbi vitatta a Bíróság előtt az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés alapjául szolgáló feltételezés helyességét. Ugyanis az Amurta szerint a Portugál Köztársaság mentességet nyújt az osztalékokra, és nem tesz lehetővé számára teljes adójóváírást a Hollandiában kivetett osztalékadó tekintetében. Így a kérdés kizárólag jogtudományi jelentőséggel bír.

64 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a nemzeti bíróság által saját felelősségére meghatározott jogszabályi és ténybeli háttér alapján – amelynek helytállóságát a Bíróság nem vizsgálhatja – a közösségi jog értelmezésére vonatkozóan előterjesztett kérdések releváns voltát vélelmezni kell (lásd a C-300/01. sz. Salzmann-ügyben 2003. május 15-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-4899. o.] 29. és 31. pontját). A nemzeti bíróságok által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem Bíróság általi elutasítása csak abban az esetben lehetséges, amennyiben nyilvánvaló, hogy a közösségi jog értelmezése, amelyet a nemzeti bíróság kért, nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, illetve ha a szóban forgó probléma hipotetikus jellegű, vagy a Bíróság nem rendelkezik azon ténybeli és jogi elemek ismeretével, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a feltett kérdéseket hatékonyan megválaszolja (lásd különösen a C-379/98. sz. PreussenElektra-ügyben 2001. március 13-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-2099. o.] 39. pontját; a C-94/04. és C-202/04. sz., Cipolla és társai egyesített ügyekben 2006. december 5-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11421. o.] 25. pontját, valamint a C-222/05–C-225/05. sz., Weerd és társai egyesített ügyekben 2007. június 7-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-4233. o.] 22. pontját).

65 A fent említett relevancia vélelme nem dönthető meg pusztán azon körülmény alapján, hogy az alapeljárás valamelyik fele bizonyos tényeket vitat, amelyek helytállóságának vizsgálata nem a Bíróság feladata, és amelyekről az említett eljárás tárgyának meghatározása függ (a fent hivatkozott Cipolla és társai ügyben hozott ítélet 26. pontja, valamint a fenti hivatkozott Weerd és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 23. pontja).

66 Márpedig az, hogy van-e Portugáliában olyan jogszabály, amely a teljes adójóváírás révén

biztosítja a Hollandiában kivetett osztalékadó figyelembevételét, éppen ilyen ténybeli kérdés, amelyet a Bíróság nem vizsgálhat.

67 A második kérdést tehát elfogadhatónak kell tekinteni.

Az ügy érdeméről

68 Az Amurta, az EFTA Felügyeleti Hatóság, valamint a Bizottság is úgy véli, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adóalanyt hátrányosan érintő adórendelkezéseknek valamely biztosított alapszabadsággal összeegyeztethetetlen tagállami alkalmazását nem igazolja az olyan adókedvezmény, amelyben az érdekelt valamely más tagállamban részesülne.

69 A KAE-re hivatkozva a holland, a német, az olasz kormány és az Egyesült Királyság Kormánya úgy érvel, hogy az osztalékfizető társaság által fizetett osztalékok tekintetében a kedvezményezett társaságot a Holland Királyságban kivetett adó miatt a Portugál Köztársaságban megillető teljes adójóváírás jelentőséggel bír annak megállapítása során, hogy a portugál illetőségű kedvezményezett társaság hátrányosan megkülönböztet vagy korlátozó elbánásban részesül-e.

70 A holland kormány állítása szerint a KAE az alapügy jogi hátterének részét képezi. Ha a szóban forgó KAE nem ír elő teljes adójóváírást, azt kell figyelembe venni, hogy van-e tényleges lehetőség az eltérő bánásmód semlegesítésére. Ilyen esetben az osztalékok forrásadómentességére vonatkozó holland szabályok nem korlátozzák a tőke szabad mozgását. Mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy megegyezik-e az összes adóteher a belföldi és a külföldi illetőségek esetében.

71 Az Egyesült Királyság Kormánya úgy érvel, hogy – mivel a Holland Királyság gyakorolta adóztatási joghatóságát – biztosítani kell, hogy az Amurta ne részesüljön kevésbé kedvező bánásmódban, mint a Hollandiában illetőséggel rendelkező kedvezményezett társaságok. Bár a nemzeti bíróság feladata, hogy a KAE-t értelmezve megvizsgálja, hogy a Holland Királyság elkerülte-e a gazdasági kettős adóztatást, az Egyesült Királyság Kormánya mindazonáltal úgy érvel, hogy amennyiben a Holland Királyság által beszedett osztalékadó levonható a Portugáliában fizetendő adóból, az Amurtát összesen terhelő adó nem magasabb azon adótehernél, amely akkor hárulna rá, ha Portugáliában fektetett volna be, sem pedig annál, amely a Hollandiában illetőséggel rendelkező kedvezményezett társaságra hárul. Ha a szóban forgó adóteher mégis magasabb lenne, az eltérés a Portugáliában és a Hollandiában hatályos adómérték különbségéből ered, mivel a Szerződés nem biztosítja a szabad mozgás adósemlegességét.

72 A német kormány szintén úgy véli, hogy figyelembe kell venni a KAE-t. E kormány szerint a Hollandiában hatályos adórendszer közösségi joggal való összeegyeztethetősége nem attól függ, hogy a forrásadót valóban le lehet-e vonni a Portugáliában fizetendő adóból, mivel egyrészt a forrásadót kivető tagállam nincs befolyással a kedvezményezett társaság illetősége szerinti tagállamra, másrészt pedig a szóban forgó forrásadó levonhatóságának hiánya különbözött szubjektív okokból adódhat. Ahhoz, hogy a Hollandiában hatályos adórendszer összeegyeztethető legyen a közösségi joggal, elegendő, hogy a Holland Királyság és a Portugál Köztársaság megegyezzen a forrásadó Portugáliában való figyelembevételében, és a KAE megfeleljen a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) által kidolgozott egyezménymintának.

73 A KAE-t illetően az Amurta úgy érvel, hogy létezése nem bír jelentéssel, mivel ezen egyezmény elírja a Hollandiában fizetett adó beszámítását, jöllehet a Portugál Köztársaság adómenességben részesíti az osztalékokból származó jövedelmet.

74 A Bizottság szerint a tagállam nem hivatkozhat valamely kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezményre annak érdekében, hogy kivonja magát a kötelezettségvállalásai alól. Ezen álláspontot osztja az EFTA Felügyeleti Hatóság is, amely úgy érvel, hogy a tagállamok még egyezménykötés révén sem háríthatják át másik tagállamra a közösségi jog tiszteletben tartására vonatkozó kötelezettségeiket. A szóban forgó Hatóság többek között hozzáteszi, hogy az ilyen egyezmény célja a kettős adóztatás elkerülése, és nem pedig az esetleges korlátozások kiigazítása.

75 Ebben az összefüggésben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az olyan kedvezőtlen bánásmód az adózás terén, amely valamely alapvető szabadságot sért, nem indokolható esetleges egyéb adókedvezményekkel (a fent hivatkozott Verkooijen-ügyben hozott ítélet 61. pontja).

76 Amint arra a Bíróság a jelen ügy 28. pontjában rámutatott, a tőke szabad mozgásának korlátozása a más tagállamban illetéssel rendelkező kedvezményezett társaságok részére fizetett osztalékoknak a Hollandiában székhellyel vagy olyan állandó telephellyel rendelkező kedvezményezett társaságok részére fizetett osztalékokhoz viszonyított hátrányos bánásmódban részesítéséből ered, amely állandó telephely vagyonának részét képezik az osztalékfizető társaságban való részesedések.

77 A jelen ítélet 39. pontjából az is következik, hogy amennyiben a gazdasági kettős adóztatás elkerülésére irányuló célt illetően a szóban forgó kedvezményezett társaságok a Hollandiában székhellyel vagy olyan állandó telephellyel rendelkező kedvezményezett társaságokéval összehasonlítható helyzetben vannak, amely állandó telephely vagyonának részét képezik az osztalékfizető társaságban való részesedések, a Holland Királyság köteles biztosítani, hogy a nemzeti jogában a többszörös vagy a gazdasági kettős adóztatás elkerülését vagy enyhítését célzó eljárásokkal összevetve a más tagállamban illetéssel rendelkező kedvezményezett társaságok a Hollandiában illetéssel rendelkező kedvezményezett társaságokkal egyenértékű bánásmódban részesüljenek.

78 Így a Holland Királyság nem hivatkozhat egy másik tagállam által egyoldalúan nyújtott elnyre annak érdekében, hogy kivonja magát a Szerződésből eredő kötelezettségei alól.

79 Nem kizárt azonban, hogy valamely tagállam annak ellenére tiszteletben tudja tartani a Szerződésből eredő kötelezettségeit, hogy kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezményt köt más tagállammal (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 71. pontját).

80 Amennyiben a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezményből eredő adórendszer az alapügyben alkalmazandó jogi háttér részét képezi, és a kérdést elterjesztő bíróság is ekként mutatta be, a Bíróságnak figyelembe kell vennie, hogy a közösségi jognak a nemzeti bíróság számára hasznos értelmezését nyújthassa (lásd ebben az értelemben a C-265/04. sz. Bouanich-ügyben 2006. január 19-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-923. o.] 51. pontját, valamint a fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 71. pontját; a fent hivatkozott Denavit Internationaal és Denavit France ügyben hozott ítélet 45. pontját és a fent hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 54. pontját).

81 Mindazonáltal, amint azt a f?tanácsnok az indítványa 85. pontjában kiemelte, meg kell állapítani, hogy az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatban semmi sem utal arra, hogy a Gerechtshof te Amsterdam hivatkozott volna a KAE vonatkozó rendelkezéseire.

82 A nemzeti bíróság feladata az alapügyben alkalmazandó jog meghatározása.

83 A nemzeti bíróság feladata tehát annak megállapítása, hogy figyelembe kell-e venni a KAE-t az alapügyben, és adott esetben neki kell vizsgálnia, hogy a t?ke szabad mozgásának – az els? kérdésre adott válasz keretében a jelen ítélet 28. pontjában említett – korlátozása hatásait semlegesíteni tudja-e ezen egyezmény.

84 Ezért a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a tagállam nem hivatkozhat a másik tagállam által e másik tagállamban illet?séggel rendelke? kedvezményezett társaságnak egyoldalúan biztosított teljes adójóváírásra annak érdekében, hogy kivonja magát az adóztatási joghatóságának gyakorlásából ered?, az osztalékok gazdasági kett?s adóztatásának elkerülésére irányuló kötelezettség alól olyan esetben, amikor az el?bbi tagállam elkerüli a területén illet?séggel rendelke? kedvezményezett társaságoknak fizetett osztalékok gazdasági kett?s adóztatását. Amennyiben a tagállam a kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló, valamely másik tagállammal kötött egyezményre hivatkozik, a nemzeti bíróság feladata annak megállapítása, hogy figyelembe kell-e venni ezen egyezményt az alapügyben, és adott esetben neki kell vizsgálnia, hogy a t?ke szabad mozgása korlátozásának hatásait semlegesíteni tudja-e ezen egyezmény.

A költségekr?l

85 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (els? tanács) a következ?képpen határozott:

1) Az EK 56. és az EK 58. cikkel ellentétes az a tagállami szabályozás, amely abban az esetben, ha az anyavállalat részesedése a leányvállalat alapt?kéjében nem éri el a különböz? tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszerér?l szóló, 1990. július 23?i 90/435/EGK tanácsi irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerinti legkisebb részesedési arányt, forrásadót vet ki az e tagállamban illet?séggel rendelke? társaság által a másik tagállamban illet?séggel rendelke? kedvezményezett társaság részére fizetett osztalékokra, j?llehet mentességben részesíti az olyan kedvezményezett társaság részére fizetett osztalékokat, amely az el?bbi tagállamban társaságiadó?köteles vagy ugyanezen tagállamban olyan állandó telephellyel rendelkezik, amely vagyonának részét képezik az osztalékfizet? társaságban való részesedések.

2) A tagállam nem hivatkozhat a másik tagállam által e másik tagállamban illetéssel rendelkező kedvezményezett társaságnak egyoldalúan biztosított teljes adójóváírásra annak érdekében, hogy kivonja magát az adóztatási joghatóságának gyakorlásából eredő, az osztalékok gazdasági kettős adóztatásának elkerülésére irányuló kötelezettség alól olyan esetben, amikor az előbbi tagállam elkerüli a területén illetéssel rendelkező kedvezményezett társaságoknak fizetett osztalékok gazdasági kettős adóztatását. Amennyiben a tagállam a kettős adóztatás elkerüléséről szóló, valamely másik tagállammal kötött egyezményre hivatkozik, a nemzeti bíróság feladata annak megállapítása, hogy figyelembe kell-e venni ezen egyezményt az alapügyben, és adott esetben neki kell vizsgálnia, hogy a tőke szabad mozgása korlátozásának hatásait semlegesíteni tudja-e ezen egyezmény.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: holland