

PAOLO MENGOZZI

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2007. június 7.1(1)

C?379/05. sz. ügy

Amurta S.G.P.S.

kontra

Inspecteur van de Belastingdienst

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

„T?ke szabad mozgása – Társasági adó – Osztalékfizetés – Belföldi illet?ség? társaságoknak fizetett osztalékok mentesítése – A külföldi illet?ség? társaságoknak fizetett osztalékok utáni forrásadó – A kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló adóegyezmény – A forrásadó beszámításának lehet?sége másik tagállamban fizetend? adóba”

1. A Gereschtshof te Amsterdam (Amsterdami Fellebbviteli Bíróság, Hollandia) jelen el?zetes döntéshozatal iránti kérelmében lényegében azt kéri a Bíróságtól, hogy pontosítsa: ellentétes?e az EK 56. és az EK 58. cikkel az olyan nemzeti jogszabály, mint amilyen a holland, amely mentesíti a forrásadó alól a hollandiai székhely? társaságok által a szintén hollandiai székhely? vagy Hollandiában állandó telephellyel rendelke? társaságok számára fizetett osztalékot, miközben ilyen forrásadót alkalmaz a külföldi illet?ség? társaságoknak fizetett osztalékokra.

I – Jogi háttér

A – *A releváns közösségi jog*

2. Az EK 56. cikk az alábbiakat mondja ki:

„(1) E fejezet rendelkezéseinek keretei között tilos a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti t?kemozgásra vonatkozó minden korlátozás. [...]”

3. Mindazonáltal az EK 58. cikk – számunkra releváns szakaszában – úgy rendelkezik, hogy

„(1) Az 56. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy:

a) alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a t?kebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek;

[...]

(3) Az (1) és (2) bekezdésben említett intézkedések és eljárások nem szolgálhatnak az 56.

cikkben meghatározott szabad tőkemozgásra és fizetési módveletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül.”

4. A 90/435/EGK irányelv mentesíti a forrásadó alól azt a nyereséget, amelyet a leányvállalat oszt fel az egy másik tagállami székhelyű anyavállalata számára, ha az utóbbi legalább 25% részesedéssel rendelkezik a leányvállalat alaptőkéjében(2).

B – A nemzeti jog

5. Az osztalékadóról szóló 1965. évi törvény (az 1965-ös Wet op de dividendbelasting 1965, a továbbiakban: Wet DB) 1. cikkének (1) bekezdése főszabály szerint elírja, hogy 25%-os osztalékadó terheli azon hollandiai illetőségű társaság által fizetett osztalékot, amelynek tőkéje teljes egészében vagy részben részvényekből áll.

6. Mindazonáltal a Wet DB 4. cikkének a számunkra releváns részében úgy rendelkezik, hogy „Lehetséges a részvények után fizetett osztalékot terhelő adó beszedésének mellőzése [...], amennyiben a részesedéseknek az 1969. évi társasági adóról szóló törvény (1969-es Wet op de vennootschapsbelasting) 13. cikkében elírt mentessége alkalmazandó azokra az elnyökre [...], amelyekben a részvények, kizárólag vagyoni jogokat biztosító részvények és kamatozó hitelből származó jövedelem kedvezményezettjei részesülnek, és a részesedés a Hollandiában működtetett vállalkozásának vagyonát képezi. Az első mondat nem alkalmazható az olyan osztalékokra, amelyeknek nem a kedvezményezett a haszonhúzója.”(3)

7. Továbbá a Wet DB-be a 90/435 irányelv elfogadását követően beillesztett 4a. cikk osztalékadómentességet tartalmaz az Európai Unióban illetőséggel rendelkező és egy holland társaság tőkéjében legalább 25%-os részesedéssel bíró részvényeseknek fizetett osztalékokat illetően.

8. Ezt a mentességet kiterjesztették az Európai Unióban illetőséggel rendelkező olyan részvényesekre is, amelyek legalább 10%-os részesedéssel rendelkeznek, ha a részvényes illetősége szerinti tagállam szintén alkalmaz ilyen mentességet hasonló százalékos arányú részesedés esetén.(4)

9. Az 1969. évi társasági adóról szóló törvény (1969-es Wet op de vennootschapsbelasting, a továbbiakban: a Wet Vpb) fentebb már hivatkozott 13. cikke kimondja, hogy főszabály szerint akkor áll fenn részesedés, ha az adóköteles személy valamely társaság – egészben vagy részben részesedésekből álló – névleges tőkéjének legalább 5%-ával rendelkezik.(5)

C – A Holland Királyság és a Portugál Köztársaság közötti adóegyezmény

10. 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 Portóban kötött egyezmény (a továbbiakban: KAE) 10. cikke elírja, hogy főszabály szerint az osztalék, amelyet az egyik szerződő államban belföldi illetőségű társaság a másik szerződő államban belföldi illetőségű személynek fizet, megadóztatható ebben a másik államban.

11. Mindazonáltal ez az osztalék abban az államban is megadóztatható, ahol az osztalékot fizető társaság belföldi illetőségű, ebben az esetben azonban a kivetett adó mértéke nem haladhatja meg az osztalék bruttó összegének 10%-át.

12. A KAE 24. cikke elírja, hogy a kettős adóztatás elkerülése céljából Portugália megengedi, hogy levonják a Hollandiában, holland forrásból származó, portugál illetőségűek számára fizetett

osztalék után kivetett adót az egyébként az osztalékok után fizetendő portugál adó mértékéig.

II – A tényállás, az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdések és a Bíróság eltti eljárás

13. A tényállás idején az Amurta SGPS, portugál illetőségű társaság (a továbbiakban: Amurta) 14%-os részesedéssel rendelkezett a Retailbox BV, holland társaság (a továbbiakban: Retailbox) tőkéjében, amely társaság részvényesei, többek között a 66%-os részesedéssel bíró, szintén holland Sonaetelcom BV, és a portugáliai illetőségű, 14%-os részesedéssel bíró Tabin SGPS és a szintén portugáliai illetőségű, 6%-os részesedéssel rendelkező Perfin SGPS.

14. 2002. december 31-én a Retailbox osztalékot fizetett részvényeseinek, amelyből 25%-ot levont a Sonaetelecom BV számára fizetett osztalék kivételével, amely tekintetében a Wet DB 4. cikke szerinti mentességet alkalmazva nem vont le forrásadót.

15. 2003. január 30-án a Retailbox az Amurta nevében az Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam (a továbbiakban: inspecteur) eltti panaszt terjesztett el az utóbbi társaságnak fizetett osztalékot terhelő forrásadó vonatkozásában. Az inspecteur e panaszt határozattal elutasította.

16. Az Amurta keresetet indított a Gerechtshof te Amsterdam eltti, amelyben kérte a határozat megsemmisítését, és a beszédett osztalékadó visszatérítését.

17. A kérdést elterjesztő bíróság, miután kétségei támadtak a vonatkozó holland jogszabályoknak az EK 56. és az EK 58. cikkel való összhangját illetően, úgy határozott, hogy az eltte folyamatban lévő eljárást felfüggeszti, és elzeteres döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Az 1965. évi osztalékadóról szóló holland törvény (1965-ös Wet op de dividendbelasting) 4. cikke szerinti mentesség a jelen határozat [...] pontjaiban ismertetett, ugyanezen törvény 4a. cikkében megállapított mentességgel együttesen vizsgálva összeegyeztethető-e az EK-Szerződésnek a tőke 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 történő osztalékfizetésekre alkalmazandó – utóbbi azzal, hogy a részesedések ezen állandó telephely vagyonát képezik –, amelyekre vonatkozik a részesedéseknek az 1969. évi társasági adóról szóló törvény (1969-es Wet op de vennootschapbelasting) 13. cikkében foglalt mentessége?

2) Van-e jelentősége az első kérdés megválaszolásánál annak, hogy az olyan külföldi részvényes/társaság székhelye szerinti állam, amelyre nem vonatkozik a Wet op dividendbelasting 4. cikke szerinti mentesség, lehetővé teszi-e részvényes/társaság számára a holland osztalékadó teljes mértékű jóváírását (full credit)?”

18. A Bíróság alapokmányának 23. cikke alapján az Amurta, az Európai Közösségek Bizottsága, az EFTA Felügyelő Hatósága, a holland, az olasz kormány, valamint az Egyesült Királyság Kormánya észrevételeket nyújtott be. A tárgyaláson az Amurta, a Bizottság, az EFTA Felügyelő Hatósága, a holland és a német kormány, valamint az Egyesült Királyság Kormánya voltak jelen.

III – Jogi elemzés

19. Elzeteresen meg kell állapítani, hogy a kérdéses jogi szabályozás a közvetlen adókra vonatkozik. Emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, azonban azok e hatáskörüket a közösségi jogelvek

tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni, amelyek között szerepelnek azok az alapvető szabadságok, amelyeken a belső piac létrehozása és működése alapul.(6)

20. A jelen ügyben az EK-Szerződésnek a tőke szabad mozgásával kapcsolatos rendelkezéseinek fényében kell megvizsgálni a kérdéses nemzeti szabályozást, mivel az osztalékot fizető társaság székhelye szerinti államtól eltérő tagállami illetőségű társaságok számára fizetett osztalék megadóztatásával kapcsolatos rendelkezésekről, azaz – ahogyan azt a Bíróság kimondta – a tőkemozgásokkal közvetlen kapcsolatban álló műveletekről van szó.(7)

A – Az első kérdésről

21. A kérdést előterjesztő bíróság első kérdésével lényegében azt kérdezi, hogy ellentétes-e a tőke szabad mozgásával a kérdéses nemzeti szabályozás, amely a valamely holland társaság által az olyan társaságoknak fizetett osztalékokat, amelyeknek nem Hollandiában található a székhelye, vagy nincs Hollandiában állandó telephelye, forrásadóval terheli, míg a holland illetőségű társaságoknak fizetett osztalékokat nem.(8)

22. Mielőtt a megválaszolandó kérdés érdemi oldalára térnénk rá, ismertetni kell néhány, a társaságok által felosztott nyereség megadóztatásának módozataival kapcsolatos általános jellegű megállapítást.(9)

23. Az osztalék formájában felosztott társasági nyereséget általában két szinten terheli adó. Először is az osztalékot fizető társaság nyereségeként a társasági adó keretében, majd pedig a részvényesnél. A második adózási szint két formában jelenhet meg: az osztalékot kapó részvényesnél jövedelemadó formájában és/vagy forrásadó formájában, amelyet az osztalékot fizető társaság szed be a részvényes terhére az osztalékok kifizetésének időpontjában.

24. Az adóztatás két lehetséges szintjének párhuzamos léte egyrészt gazdasági kettős vagy sorozatos adóztatáshoz (ugyanazon jövedelem két egymástól eltérő adófizetőnél történő kettős adóztatáshoz), másrészt pedig jogi kettős adóztatáshoz (ugyanazon jövedelem ugyanazon adófizetőnél két eltérő államban történő kettős adóztatáshoz) vezethet. Gazdasági kettős vagy sorozatos adóztatásról beszélünk például, amikor az osztalékot fizető társaság nyereségét egyrészt a társasági adó keretében, majd ezt követően az osztalék formájában felosztott nyereség címén a jövedelemadó fizetésére köteles részvényesnél is megadóztatják. Ezzel szemben jogi értelemben vett kettős adóztatásról akkor beszélünk, amikor egy részvényes először is a kapott osztalékok után forrásadó, majd pedig egy másik tagállamban beszédendő jövedelemadó fizetésére is köteles.

25. A jelen eset kapcsán ki kell emelni, hogy a kérdéses holland szabályozás igyekszik kiküszöbölni az osztalék formájában felosztott társasági nyereség sorozatos adóztatását. Ugyanis a Wet DB 4. és a Wet Vpb 13. cikkének együttes olvasata mentességet biztosít a 25%-os forrásadó alól a holland társaságok által az olyan legalább 5%-os részesedéssel rendelkező társasági részvényeseknek fizetett osztalék után, akiknek a székhelye vagy állandó telephelye Hollandiában van. A nem hollandiai illetőségű társaságok számára az osztalékokon a holland társaságok által beszédett forrásadó alóli mentesség kizárólag akkor biztosított, ha 25%-os minimális részesedéssel rendelkeznek ez utóbbi társaságok tőkéjében (Wet DB 4a. cikk).

26. Ebből pedig az következik, hogy az ilyen szabályozás az osztalékadóztatás tekintetében hátrányosan kezeli a holland társaság tőkéjében 5–25%-os részesedéssel rendelkező, nem hollandiai illetőségű társaságokat azokhoz a holland társaságokhoz viszonyítva, amelyek ugyanilyen mértékű részesedéssel rendelkeznek, és amelyek a nem hollandiai illetőségű társaságokkal ellentétben a kapott osztalékok után teljes forrásadómentességben részesülnek.

27. Következésképpen meg kell vizsgálni, hogy ez az eltérő bánásmód ellentétes-e a tőke szabad mozgásának elvével.(10)
28. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az EK 56. cikk (1) bekezdése a tagállamok közötti tőkemozgások valamennyi korlátozását tiltja – korlátozás alatt értendő minden olyan intézkedés, amely költségesebbé vagy kevésbé vonzóvá teszi a tőke határon átvitelét mozgását, és következésképpen elriasztja a befektetőt –, kivéve ha az az EK 58. cikkben meghatározott mentesítő okokkal igazolható.(11)
29. Az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontja például lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy „alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek”.
30. Az EK 56. cikk (1) bekezdésének alkalmazásától való, az EK 58. cikk (1) bekezdése a) pontjában e képpen testet öltő eltérést mindazonáltal korlátozza ez utóbbi rendelkezés (3) bekezdése, amely előírja, hogy az (1) és (2) bekezdésben említett intézkedések és eljárások nem szolgálhatnak a szabad tőkemozgásra vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközeként.
31. Továbbá a Bíróság azzal, hogy kimondta, hogy a tőke szabad mozgásának a Szerződés 73d. cikke (3) bekezdésében (jelenleg EK 58. cikk (1) bekezdés) előírt kivételeket már e rendelkezés hatályba lépése előtt elfogadta, elismerte, hogy ez a rendelkezés a bevezetése előtt az ítélkezési gyakorlat által más szabadságokra is utalva megfogalmazott alapvető jogelv normatív síkon való kodifikációja. E szabályt következésképpen az ítélkezési gyakorlat fényében is értelmezni kell.(12)
32. Ebből az következik, hogy a tőke szabad mozgásának az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontjában meghatározott korlátozásokat azon túl, hogy a rendelkezés (3) bekezdésében kodifikált elvek is korlátozzák, a Bíróság ítélkezési gyakorlata által kidolgozott korlátok is érintik.
33. Márpedig az olyan, az alapügyben érintetthez hasonló nemzeti adójogi szabályozás kapcsán, amely az osztalékok megadóztatásánál megkülönböztetést alkalmaz a részvényesek székhelye szerint, a Bíróság kimondta, hogy ahhoz, hogy egy nemzeti adójogi szabályozás összeegyeztethető legyen az EK Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel, az szükséges, hogy a bánásmód különbözősége olyan helyzetekre vonatkozzon, amelyek objektíve nem összehasonlíthatóak, illetve, hogy a bánásmód különbözőségét nyomós közérdek indokolja, azzal a feltétellel, hogy nem haladja meg a szóban forgó szabályozás céljának eléréséhez szükséges mértéket.(13)
1. A helyzetek összehasonlíthatóságáról
34. Ahogyan azt fentebb megállapítottuk, a kérdéses nemzeti rendelkezések eltérő módon kezelik a holland társaságok által kifizetett osztalékokat aszerint, hogy azokat Hollandiában honos vagy nem honos társaságok számára fizetik-e ki.(14)
35. A közvetlen adók kapcsán a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a honosságon alapuló eltérő bánásmód önmagában nem jelent hátrányos megkülönböztetést, hiszen elviekben ez a feltétel az adózó és a származási állama közötti kapcsolatra utal, és következésképpen igazolható eltérő bánásmódot az adózás területén.(15)
36. A Bíróság egyébként pontosította, hogy olyan adózással kapcsolatos előny esetén, amelyben a nem honosak nem részesednek, a két adóköteles személyi kör közötti különbségtétel

a szerződés szerinti hátrányos megkülönböztetésnek minősíthető, amennyiben nincs olyan jellegű objektív eltérés a helyzetük között, amely megalapozza az ezzel kapcsolatos eltérő bánásmódot a két adóköteles személyi kör között.(16)

37. A Bíróság érvelése szerint tehát akkor állhat fenn hátrányos megkülönböztetés a honosak és nem honosak között, ha megállapítást nyer, hogy azon kívül, hogy eltérő tagállamokban van a székhelyük, a két adóköteles személyi kör hasonló helyzetben van a releváns nemzeti rendelkezések tartalma és tárgya tekintetében.(17)

38. Azt kell tehát bizonyítani, hogy a *vitás nemzeti szabályozás funkciója tekintetében* létezik-e objektíve eltérő bánásmód a Hollandiában honos és nem honos olyan részvényes társaságok között, amelyek ebben az országban egy olyan holland társaság által fizetett osztalékból részesülnek, amely társaságban részesedéssel rendelkeznek.

39. Ki kell emelni, hogy a kérdéses normatív rendelkezések célja, hogy kiküszöböljék a holland társaságok által felosztott nyereségek sorozatos adóztatását.

40. E tekintetben a Bíróság megerősítette, hogy egy adott tagállam által a belföldi illetőségű társaság által felosztott nyereség sorozatos, illetve kettős adóztatásának elkerülése, illetve mérséklése érdekében hozott intézkedések szempontjából az osztalékban részesülő belföldi illetőségű részvényesek helyzete nem feltétlenül hasonló a másik tagállamban illetőséggel rendelkező osztalékban részesülő részvényesek helyzetéhez.(18)

41. Az osztalékot fizető társaság illetősége szerinti állam – ahogyan azt a Bíróság is kiemeli – általában tényleg mint „forrásállam” jár el az illetőséggel nem rendelkező részvényesekkel szemben, amikor korlátozott adóztatási hatáskörét az illetőséggel nem rendelkezőknek kizárólag a saját területén szerzett jövedelmén gyakorolja. Ha azt követelnénk, hogy ez az állam küszöbölje ki az illetőséggel nem rendelkező részvényesnek felosztott nyereség megadóztatásával létrejövő, gazdasági kettős vagy sorozatos adóztatást, egyet jelentene annak elvárásával, hogy ez az állam mondjon le a területén folytatott gazdasági tevékenységekkel termelt jövedelmek megadóztatásának jogáról.(19) Ezzel szemben a részvényes illetősége szerinti állam van általában a legjobb helyzetben ahhoz, hogy a részvényesnek olyan jellegű adókedvezményt adjon, amely alkalmas a sorozatos vagy kettős gazdasági adóztatás enyhítésére vagy elkerülésére. Egy természetes személy részvényes esetében ugyanis az illetősége szerinti tagállam van a legjobb helyzetben a részvényes személyes teherviselési képességének megállapítására.(20) A társaságok által szerzett osztalékok kapcsán a 90/435 irányelv 4. cikkének (1) bekezdése előírja a más tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalattól nyereségben részesülő anyavállalat tagállama – és nem a leányvállalat tagállama – számára, hogy tartózkodjon a kettős adóztatástól, ezt pedig úgy teszi, hogy az anyavállalat tagállamának lehetővé teszi, hogy válasszon: vagy tartózkodik a nyereségek megadóztatásától, vagy amennyiben adóztatja az ilyen nyereséget, lehetővé teszi az anyavállalat számára, hogy az esedékes adó összegéből levonja a leányvállalat által az ilyen nyereségre megfizetett társasági adót és adott esetben a leányvállalat illetősége szerinti tagállam által kivetett forrásadó összegét.(21)

42. Mindazonáltal – ahogyan a Bíróság pontosította – „attól kezdve, hogy valamely tagállam egyoldalúan vagy egyezmények útján jövedelemadót vet ki a belföldi illetőségű társaságok által nemcsak a belföldi, hanem a külföldi illetőségű részvényeseknek fizetett osztalékra is, ezen külföldi illetőségű részvényesek helyzete hasonló a belföldi illetőségű részvényesek helyzetéhez”.(22)

43. Ilyen esetben ugyanis – jóllehet a forrásállami hatáskörének keretében az osztalékot fizető társaság illetősége szerinti tagállam ugyanolyan adóztatási hatáskörét gyakorolja a külföldi illetőségű részvényesekkel szemben, mint a belföldi illetőségekkel szemben, adóztatási

hatáskörének gyakorlásával mindkét adóköteles személyi körre alkalmazandó sorozatos adóztatást okozva.

44. Ha a belföldi és külföldi illetőség? részvényesek hasonló helyzetben vannak, a forrásállamnak a belföldi illetőség?ek számára biztosított adóel?nyökhöz hasonló adóel?nyöket ki kellene terjesztenie a külföldi illetőség?ekre, ha adóztatási hatáskörének gyakorlásából fakadóan ez utóbbiakat hasonló sorozatos adóztatás sújtja, mint az el?bbieket.

45. Következésképpen, a jelen ügghöz hasonló esetben, ha a forrásállam úgy döntene, hogy a belföldi illetőség?eket mentesíti a bels? kett?s adóztatás alól azzal, hogy mentesíti a forrásadó alól a holland társaságok által kapott osztalékokat, ezt a mentességet a külföldi illetőség?ekre is ki kellene terjesztenie, amennyiben ?ket is ugyanez a bels? kett?s adóztatás sújtja, amely az adóztatási hatáskör velük szembeni gyakorlásából származik.

46. Az eddig kifejtett elemzésb?l az következik, hogy a kérdéses jogszabályi rendelkezések az EK 56. és az EK 58. cikkbe ütköz? önkényes diszkriminációt okoznak, amennyiben a nem hollandiai illetőség? részvényesek számára kifizetett osztalékokat kizárják a forrásadó?mentesség köréb?l, miközben ilyen mentességet írnak el? a belföldi illetőség? részvényeseknek kifizetett osztalékokra.(23)

47. Mindazonáltal az olasz kormány és az Egyesült Királyság Kormánya úgy véli, hogy a vitatott szabályozásban a külföldi illetőség?ek kárára alkalmazott eltér? bánásmód az adóztatási hatáskörök Hollandia és Portugália közötti megosztásának az egyértelm? következménye.

48. Ezzel kapcsolatban néhány pontosítás szükséges.

49. Az EK?Szerz?dés 220. cikkének második franciabekezdése (jelenleg az EK 293. cikk második franciabekezdése) szerint „a tagállamok, amennyiben szükséges, tárgyalásokat folytatnak egymással annak érdekében, hogy állampolgáraik javára biztosítsák a kett?s adóztatás megszüntetését a Közösségen belül”.

50. Ezt a programjelleg? rendelkezést nem ültették át eddig a gyakorlatba. A közösségi jog jelenlegi állapotában nem írja el? a tagállamok közötti hatáskörmegosztás általános feltételeit a kett?s adóztatás Közösségen belüli kiküszöbölését illet?en. Ugyanis a 90/435 irányelv,(24) a kapcsolt vállalkozások nyereségkiigazításával kapcsolatos kett?s adóztatás megszüntetésér?l szóló, 1990. július 23?i 90/436/EGK egyezmény(25) és a megtakarításokból származó kamatjövedelem adóztatásáról szóló, 2003. június 3?i 2003/48/EK tanácsi irányelv(26) kivételével, amelyek egyike sem alkalmazható a jelen üggyre, a közösségi jog szintjén a mai napig semmilyen egységesítést vagy összehangolást célzó intézkedés nem született a kett?s adóztatás elkerülése terén, és a tagállamok sem kötöttek az EK 393. cikk második franciabekezdése címén ebb?l a célból többoldalú egyezményeket.(27)

51. Ebb?l pedig az következik, hogy egységesítést vagy összehangolást célzó közösségi intézkedések hiányában a tagállamok rendelkeznek a kett?s adóztatás adott esetben egyezményi úton történ? elkerüléséhez szükséges, a jövedelmek megadóztatásával kapcsolatos feltételek meghatározásához szükséges hatáskörrel.(28) Ezen a területen a Bíróság el?ször azt mondta ki, hogy a tagállamok a kétoldalú egyezmények szintjén szabadon állapíthatják meg azokat a kapcsolási tényez?ket, amelyek alapján az adóztatási hatáskört egymás között felosztják.(29) Legutóbbi ítéleteiben a Bíróság ehhez hozzátette, hogy ez a tagállami szabadság az egyoldalúan elfogadott intézkedésekre is kiterjed.(30)

52. Mindazonáltal az adóztatási hatalom gyakorlása kapcsán a tagállamok kötelesek a közösségi szabályokhoz igazodni.(31)

53. A Bíróság ítélezési gyakorlata alapján a tagállamok tehát szabadon döntenek arról, hogy kiküszöböljük-e vagy megel?zik-e, egyoldalúan vagy nemzetközi egyezmények útján a kett?s adóztatást, és azt milyen mértékben teszik, mindazonáltal adóztatási hatalmuk gyakorlása során kötik ?ket a közösségi elvek, még akkor is, ha e hatalmuk a tagállamok közötti adóztatási hatáskör el?zetes két? vagy többoldali felosztásából ered.(32)

54. A jelen ügyre utalva egyértelm?, hogy a holland jogszabályok alapján a külföldi illet?ség? társaságokkal kapcsolatban az osztalékok megadóztatása kapcsán felállított hátrányos megkülönböztetés nem a jelen ügyben kérdéses nemzeti adórendszerek között fennálló különböz?ségeken, de még csak nem is a Hollandia és Portugália közötti adóztatási hatáskörök felosztásának hatásán alapul. Ellenben – ahogyan azt fent is hangsúlyoztuk – *kizárólag* az azon holland jogszabályhoz kapcsolódó diszkriminatív bánásmódról van szó, amely anélkül zárja ki a külföldi illet?ség? részvényeseket abból az adóel?nyb?l, amelyben a belföldi illet?ség?ek részesülnek, hogy ezt az eltér? bánásmódot releváns objektív tényelemek igazolják, mivel a kérdéses rendelkezések tárgya és funkciója tekintetében hasonló az a helyzet, amelyben a két adóköteles kör található.

55. Mindazonáltal a második kérdés vizsgálatánál áttekintjük, hogy milyen hatással lehet az adóztatási hatáskörök kett?s adóztatásról szóló egyezmények útján történ? megféle? felosztása a kérdéses holland szabályozáshoz hasonló nemzeti szabályozások diszkriminatív hatásainak semlegesítésére.

56. Másodlagosan a holland és az olasz kormány azt állítja, hogy a kérdéses szabályozás igazolható a holland adórendszer koherenciája meg?rzésének szükségességével. A holland társaságok által a hollandiai illet?ség? társaságoknak fizetett nemzeti osztalékok forrásadó alóli mentessége ugyanis alapvet? kiegészít? eleme a részesedések társasági adó alóli mentességének („részesedés alóli mentesség”, a Wet Vpb 13. cikke), amelyben a Hollandiában korlátozás nélkül adóköteles azon társaságok részesülnek, amelyeket ezen adó keretében nem adóztatnak meg a részvények osztaléka után. Ez a mentesség különösen a felosztott nyereség holland társasági adó alapján adóköteles adóalapból való kizárásának szükséges kiegészít? eleme, egy tisztán adminisztratív egyszer?sítés, amennyiben kiküszöböli, hogy az osztalékadó keretében a forrásnál levont összeget kés?bb vissza kelljen fizetni társasági adó keretében az osztalékok címzettjeinek, akik a fentebb említett „részesedés alóli mentességben” részesülnek Hollandiában. Ilyen adminisztratív egyszer?sítést nem terjeszthetnek ki a nem hollandiai illet?ség? részvényesekre is, akik nem kötelesek holland társasági adó fizetésére.

57. Ez az érv nem elfogadható.

58. A nemzeti adórendszer koherenciájának meg?rzése kapcsán el?sör is arra kell emlékeztetni, hogy olyan fogalomról van szó, amely az ítélezési gyakorlatban a Bachmann és Bizottság kontra Belgium ítéletekt?l kezdve nyerte el pontos tartalmát, amelyekben a Bíróság elvi szinten elismerte, hogy a fenti követelmény olyan közérdeken alapuló kényszerít? indok, amely jellegénél fogva igazolja a szabad mozgással kapcsolatos alapvet? elvek korlátozásait.(33)

59. A fent hivatkozott esetekben a Bíróság az adórendszer koherenciájával igazolta az olyan nemzeti szabályozást, amely az öregségi és életbiztosítások díjának levonhatóságát ahhoz a feltételhez kötötte, hogy a díjakat a levonást engedélyez? államban fizessék. Ezt a korlátozást azzal a követelménnyel indokolták, hogy biztosítási szerz?dések keretében fizetett díjak levonásából származó adóbevétel?kiesést a szerz?dések végrehajtásánál kifizetett összegek

megadóztatásával ellensúlyozzák, ezek megadóztatása azonban nem lett volna lehetséges a külföldi illetőségű biztosítási társaságok esetén.

60. Ezek alapján a döntések alapján az adórendszer koherenciájának megőrzése a tagállamok által leggyakrabban hivatkozott igazoló ok a közvetlen adók területén. A Bíróság azonban jelentősen behatárolta az adózási rendszer koherenciájának fogalmát, és állandó ítélkezési gyakorlatában elfogadta, hogy ez a követelmény akkor igazolja az alapszabadságokat korlátozó rendelkezést, ha három feltétel együttesen fennáll: a) az adózási elny biztosítása és az adó beszedése útján létrehozott megfelelő ellensúlyozás közötti közvetlen kapcsolat megléte b) a levonás és az adóbeszedés ugyanazon adó keretében való megvalósulása c) ugyanazon adófizetővel szembeni alkalmazásuk.

61. Ezen ítélkezési gyakorlat szigorú alkalmazása ahhoz vezetne, hogy *prima facie* el kellene utasítani a kérdéses esetben az adórendszer koherenciájával kapcsolatos igazoló indokra történő hivatkozást, amennyiben az osztalékadó alóli mentesség és a részesedések társasági adó alóli mentessége – amelyeket a holland és az olasz kormány egymást kiegészítőnek ítélt, és ebből kiindulva együttes alkalmazását tartja szükségesnek azért, hogy biztosítsák a holland adórendszer koherenciáját – két eltérő adóra vonatkozik, és formálisan nem ugyanahhoz az adófizetőhöz kapcsolódik.

62. Mindazonáltal a fent hivatkozott Manninen-ítéletben a Bíróság, úgy tűnik, enyhített az adózás és az adófizető azonos jellegéhez kapcsolódó feltételeken alapuló adórendszerkoherencia fogalom szigorú értelmezésén, amikor elfogadta – amint azt Kokott főtanácsnok ebben az ügyben elterjesztett indítványában javasolta – hogy valamely tagállam hivatkozhat az adórendszer koherenciájának megőrzésére vonatkozó követelményre, jóllehet az adott ügyre a fentebb említett két feltétel nem alkalmazható.(34)

63. A Bíróság fent hivatkozott ítélkezési gyakorlatára hivatkozva a holland kormány úgy véli, hogy a jelen ügyben két egymáshoz kapcsolódó mentesség van jelen, amelyek egyike a másik kibevítését jelenti, és amelyek, jóllehet formálisan két eltérő adóhoz kapcsolódnak (az osztalékadóhoz és a társasági adóhoz), tartalmi szempontból egységes adókivetést jelentenek, amennyiben a kifizetett osztalékokat terhelő forrásadó egyszeri adóelőleg, amely teljes egészében beszámítandó a társasági adóba, és a két adó valójában ugyanazt az adófizetőt terheli (az osztalékot kapó részvényt).

64. Még ha feltételezzük is, hogy a szóban forgó két mentesség tulajdonképpen ugyanarra az adófizetőre és ugyanarra az adókivetésre vonatkozik, akkor is bizonyítani kell, hogy a vitatott jogszabályok céljainak fényében tényleg szükséges megőrizni a holland adórendszer koherenciáját.

65. Márpedig – amint azt a holland és az olasz kormány állította – a belföldi osztalékoknál akkor szükséges a forrásadó alóli mentesség ahhoz, hogy megőrizze a holland adórendszer koherenciáját, ha enélkül a részesedések társasági adó alóli kapcsolódó mentessége – akár csak időlegesen is – nem érvényesülne mindaddig, amíg az osztalékadót nem kompenzálják a társasági adóval. Egyértelműnek tűnik, hogy az ilyen módon felvázolt holland rendszer célja, hogy olyan „tisztán igazgatási egyszerítést” valósítson meg, amely önmagában semmilyen módon nem igazolja az alapvető szabadságokkal ellentétes hátrányosan megkülönböztető bánásmódot.

66. Mindazonáltal a holland kormány nem bizonyítja, hogy adórendszerének koherenciáját hogyan veszélyeztetné, ha az osztalékadó alóli mentességet kiterjesztenék a külföldi illetőségű részvényesekre is, amelyek bár nem társaságiadókötelesek Hollandiában – ahogyan korábban láttuk –, az osztalék adóztatását, valamint a kettős adóztatás megszüntetéséhez kapcsolódó esetleges adókedvezményeket illetően összehasonlítható helyzetben vannak a belföldi

illetéssel. Ellenben világos, hogy a vitatott szabályozás célja, tudniillik, hogy elkerüljék az osztalék formájában felosztott nyereségek sorozatos megadóztatását, anélkül is megvalósítható, hogy szükséges lenne a külföldi részvényesek vonatkozásában hátrányos megkülönböztetést alkalmazni, ha ők is részesülnek ugyanabban a forrásadómentességben, mint a belföldi illetéssel részvényesek, anélkül, hogy bármilyen módon sérülne a holland adórendszer koherenciája.

67. A fentiekből kitűnik, hogy a beavatkozó kormányok által felhozott érvek nem tudják igazolni a tőke mozgásoknak a kérdéses adórendszerből eredő korlátozását.

68. Következésképpen az első kérdést olyan módon kell megválaszolni, hogy ellentétes a tőke szabad mozgásával az a nemzeti szabályozás – a kettős adóztatás elkerüléséről szóló, esetlegesen alkalmazható egyezmények hatásainak figyelmen kívül hagyásával vizsgálva –, amely forrásadómentességben részesíti a holland társaságok által a hollandiai illetéssel rendelkező társaságoknak fizetett osztalékokat, miközben forrásadóval sújtja az olyan társaságoknak fizetett osztalékot, amelyek sem székhellyel, sem állandó telephellyel nem rendelkeznek Hollandiában.

B – A második kérdésről

69. Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kérdezi, hogy figyelemmel a vizsgált holland szabályozásnak a tőke szabad mozgásával kapcsolatos közösségi elvekkel való összhangjára, fontos tudni, hogy valamely, Hollandiában sem székhellyel, sem állandó telephellyel nem rendelkező társaság az illetéke szerinti államban teljes egészében levonhatja-e a Hollandiában valamely holland társaság által fizetett osztalékon alkalmazott forrásadót.

70. Előzetesen megállapítjuk, hogy a kérdést előterjesztő bíróság nem pontosítja, milyen rendelkezések alapján tudna valamely, az Amurtához hasonló társaság az illetéke szerinti államban (Portugáliában) „full creditben” (teljes adójóváírásban) részesülni a Hollandiában befizetett forrásadó beszámításával.

71. Azt javasoljuk tehát, hogy először is vizsgáljuk meg azt, hogy milyen jelentősége lehet a vitatott holland szabályozás vizsgálata szempontjából annak a körülménynek, hogy valamely külföldi illetéssel részvényes a saját illetéke szerinti állam belső joga szerint részesül „full creditben”, másodszor pedig azt az esetet fontoljuk meg, amikor a Holland Királyság és a Portugál Köztársaság közötti KAE alapján ismernek el ilyen jóváírást.

1. Az érintett adózó illetéke szerinti állam belső szabályozásában előírt „full credit” jelentősége

72. Véleményünk szerint a kérdést előterjesztő bíróság, amikor az Amurta által kapott osztalékokat terhelő holland forrásadót beszámító esetleges „full credit” létét említette, arra a lehetőségre célzott halványan, amelyben ez utóbbi társaság a portugál szabályok alapján valószínűleg részesülhet. Ugyanis az előzetes döntéshozatalra utaló határozat releváns részében a nemzeti bíróság utal arra, hogy az Amurta nyilatkozatai alapján Portugáliában létezik a holland rendelkezéssel analóg rendelkezés, amely előírja az osztalékok után fizetett forrásadó beszámítását, amennyiben ezek a jövedelmek nem társaságiadókötelesek („full credit” rendszer). A fent említett bíróság ebből arra következtet, hogy a jelen ügyben a holland forrásadó valószínűleg ellensúlyozást nyer Portugáliában a fent hivatkozott „full credit” mechanizmusnak köszönhetően.

73. A jelen eljárásban ezzel szemben az Amurta tagadta egy olyan „full credit” esetleges létét,

mint amelyet a kérdést elterjeszt? bíróság a határozatában leírt, és amelyben Portugáliában részesülhetne a kapott osztalékokra Hollandiában alkalmazott forrásadó ellensúlyozásaként. Az Amurta szerint Portugáliában is a holland rendelkezéssel analóg „részesedések mentessége” rendszer létezik, amely alapján a részesedések bevételei mentesülnek a társasági adó alól. Következésképpen az osztalékokra Hollandiában alkalmazott forrásadót nem lehetséges a portugál társasági adóba beszámítani, mivel ezen a jogcímen semmilyen összeget sem kell fizetni.

74. Ha helyesnek tételezzük fel az Amurta által adott értelmezést, vagy legalábbis az elzetes döntéshozatalra utaló végzés hiányos jellege alapján, amelyből további ezzel kapcsolatban hasznos tényelem nem következethet ki, a Bíróság elé elzetes döntéshozatalra elterjesztett második kérdés tisztán elméleti jellegű.

75. Ebben az esetben a Bíróságnak nincs hatásköre a kérdés megválaszolására, hiszen a jól ismert ítélkezési gyakorlat alapján „az elzetes döntéshozatali eljárás oka, és következképpen a Bíróság ezzel kapcsolatos hatásköre nem általános vagy hipotetikus kérdésekről való véleménynyilvánítás [...], hanem a jogvita tényleges megoldásához kapcsolódó szükségesség.”(35)

76. Mindenesetre abban az esetben, ha a Bíróság mégis hasznosnak ítélné, hogy döntsön a nemzeti bíróság által elzetes döntéshozatalra elterjesztett második kérdésről, úgy véljük, erre az alábbi módon kellene válaszolnia.

77. Nem tnik úgy, hogy bármiféle jelentőséget tulajdoníthatnánk egy olyan adóelnyek – függetlenül annak mértékétől és hatékonyságától –, amely egy tagállam nemzeti szabályozásán alapul, akkor, amikor egy másik tagállam szabályainak közösségi elvekkel való összhangját vizsgáljuk.

78. Véleményünk szerint nem lehet ugyanis elfogadni azt, hogy az itt vizsgáltához hasonló esetben valamely nemzeti szabályozás alapján valamely adófizetvel szemben kiváltott hátrányosan megkülönböztető hatásokat olyan elnyök semlegesítsék, amelyeket másik tagállam szabályozása alapján biztosítottak a számára. Ha ennek ellentétét fogadnánk el, az tulajdonképpen egyet jelentene azzal, hogy lehetővé tesszük a tagállamok számára, hogy mentesüljenek a közösségi jog alapján őket terhelő kötelezettségek alól, ezek tiszteletben tartását egy olyan másik belső szabályozás hatásaitól függővé téve, amelyet az azt megalkotó állam egyoldalúan bármikor megváltoztathat. Ilyen esetben nem állna fenn jogbiztonság az EK 56. és az EK 58. cikkeiben szereplő önkényes hátrányos megkülönböztetés tilalmának a tagállamok általi tiszteletben tartását illetően.(36)

79. A fenti megállapításokból az következik, hogy az a körülmény, hogy valamely, az Amurtához hasonló társaság az illetősége szerinti tagállamban az ott hatályos szabályozás alapján rendelkezik-e „full credittel”, amely esetlegesen lehetővé teszi az ez által a társaság által Hollandiában kapott osztalékok után fizetett holland forrásadó beszámítását, semmilyen jelentőséggel nem bír az osztalékok adóztatásával kapcsolatos holland szabályozás közösségi joggal való összhangjának vizsgálatakor.

2. A kettős adóztatásról szóló egyezmények alkalmazási köre és az alkalmazandó KAE valós hatásai

80. Ellenben – véleményünk szerint – az elz? pontban szereplő megoldástól eltérő megoldásra jutunk abban az esetben, ha valamely nemzeti szabályozás hátrányosan megkülönböztető hatásait az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megfelelő elosztásával semlegesítik, amely a kettős adóztatást megelőző nemzetközi egyezményből származik. Ez abból a tényből következik, hogy a KAEnek az adózó helyzetére gyakorolt valós hatásának a célból történő figyelembe vétele, hogy megállapíthassuk, hogy egy adott esetben korlátozzák-e a

Szerződés által biztosított szabad mozgást, nem vezet ahhoz, hogy az érintett adófizet? által egy nemzeti szabályozás alkalmazása miatt elszenvedett diszkriminatív hátrányt más olyan el?ny révén történ? ellensúlyozással igazolnánk, amely semmilyen kapcsolatban nem áll az el?vel, és amely valamely másik tagállam bármikor módosítható szabályozásán alapul. Ellenkez?leg, az, ha valamely KAE?nek az adófizet?re gyakorolt tényleges hatásának tulajdonítunk jelent?séget, lehet?vé teszi el?ször is, hogy figyelembe vegyük „az adófizet? által folytatott tevékenység valós gazdasági helyzetét és a határon átvétel? azon környezethez kapcsolódó esetleges hatásait”, amelyben ezt a tevékenységet végzi,(37) másodszor és különösen lehet?vé teszi azt is, hogy figyelembe vegyük azt, ahogy a tagállamok az alapvet? szabadságok tiszteletben tartását az adóztatási hatásköreik megfelel? felosztásával biztosították, olyan *kölcsönös kötelezettségeket vállalva, amelyek egymásra nézve kötelez? hatályú aktusokon alapulnak*. Ilyen módon, miközben elismerjük annak fontosságát, hogy közösségi harmonizáció hiányában a tagállamok joga szabadon meghatározni az adózási hatáskörök megosztásának feltételeit azért, hogy kiküszöböljék a kett?s adóztatást, nem teremtünk jogbizonytalan helyzetet a számukra kötelez? közösségi kötelezettségek tiszteletben tartása kapcsán.

81. Ez két alapvet? feltétel tiszteletben tartása mellett lehetséges. El?ször is meg kell állapítani, hogy az adott esetben az az általános bánásmód, amely valamely KAE releváns rendelkezése alapján az adófizet?t megilleti, a *gyakorlatban* összhangban van-e a szabad mozgással kapcsolatos közösségi elvekkel. Valamely olyan helyzetben, mint ami vizsgálatunk tárgya, a forrásállam például valamely KAE révén tudja biztosítani, hogy azok a belföldi és külföldi adófizet?k, akik hasonló helyzetben vannak, ugyanolyan el?nyökben részesüljenek a kett?s adóztatás megszüntetése kapcsán. Másodszor meg kell maradnia a közösségi elvekkel önmagában ellentétesnek t?n? szabályozást alkalmazó tagállam arra vonatkozó kötelezettségének, hogy biztosítsa a saját szabályozása ilyen torzító hatásainak a semlegesítését anélkül, hogy ez az állam hivatkozhatna a szerződés alapján ?t terhel? kötelezettségek alóli mentesülés céljából a másik szerződ? félnek a KAE el?írásaival kapcsolatos hiányosságaira.(38)

82. A Bíróság is erre a megoldásra jutott a KAE?nek tulajdonított jelent?séget illet?en, amely szerint ahhoz, hogy a közösségi jognak olyan értelmezését adja, amely hasznos a nemzeti bíróság számára, figyelembe kell venni a KAE rendelkezéseit, amennyiben a fent nevezett bíróság azt az alapügyre alkalmazandó jogi keret részeként mutatja be.(39)

83. A jelen ügyre utalva – amint azt korábban láttuk – a kérdést el?terjeszt? bíróság azt kéri a Bíróságtól, hogy állapítsa meg a „full credit” alkalmazási körét, amelyben az Amurta feltehet?en részesül Portugáliában, anélkül azonban, hogy elmagyarázná, hogy ez a lehet?ség a releváns, a Portugál Köztársaság és a Holland Királyság között kötött KAE alkalmazásából ered-e.

84. A holland és az olasz kormányok, valamint az Egyesült Királyság Kormánya úgy vélik, hogy a Bíróságnak tekintettel kell lennie erre a KAE?re annak elemzésénél, hogy a vitatott holland szabályozás összhangban van-e a t?ke szabad mozgásával kapcsolatos elvekkel.

85. Részünkr?l – amint azt már kifejtettük – nem találtunk azonban az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatban semmilyen olyan elemet sem, amib?l az következett volna, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróság hivatkozott volna a Portugál Köztársaság és a Holland Királyság között kötött KAE vonatkozó rendelkezéseire, miközben úgy t?nik, hogy kizárólag a bels?, portugál szabályozásra tett halvány utalást a bíróság, amikor jelezte, hogy létezik egy esetleges „full credit”.(40)

86. Csak másodlagos módon fogjuk tehát megvizsgálni a vonatkozó KAE valós hatását a kérdéses holland szabályozás közösségi joggal való összhangja kapcsán arra az esetre, ha a Bíróság úgy ítélné meg, hogy a nemzeti bíróság erre a KAE?re utalt, amikor a „full credit” létrehozott, tehát utóbbi ebb?l a tényb?l kifolyólag része annak a jogi keretnek, amelyr?l a

Bíróságnak döntenie kell.

87. Márpedig ahhoz, hogy a KAE ténylegesen semlegesítthesse azon kérdéses holland szabályozás hatásait, amely – ahogyan azt fentebb említettük – a külföldi illetőségűek kárára hátrányos megkülönböztetést alkalmaz, az alkalmazandó KAE-nek olyan módon kellene eljárnia az adóztatási hatáskörök szerződés felek közötti felosztását, hogy a gyakorlatban eltörölje azt a hátrányt, amelyet a külföldi illetőségűek szenvednek el a Hollandiában az illeték tekintetében alkalmazott forrásadó miatt. Ez kizárólag akkor lehetséges, ha Portugáliában teljesen eltörlik a forrásadó hatásait, azaz ha az osztalékokon Hollandiában beszedett forrásadó teljes egészében jóváírható a társasági adó címén ugyanezen osztalékok után Portugáliában egyébként fizetendő társasági adónál. Technikailag arról a módszerről van szó, amelyet „full credit”-nek vagy teljes adójóváírásnak nevezünk, amelyet az adófizetős illetősége szerinti ország (Portugália) biztosítana a forrásállam (Hollandia) által alkalmazott forrásadó ellensúlyozásául.(41)

88. A kérdéses KAE 24. cikke éppen ellenkezőleg rendes vagy részleges jóváírási rendszert ír elő, azaz az adófizetős számára, a Hollandiában tőle levont osztalékadó levonását azon összeg korlátai között teszi lehetővé, amelyet egyébként Portugáliában fizetne társasági adó címén a külföldi osztalékok formájában kapott nyereségek után.(42) Ebben az esetben valamely olyan portugál társaság, mint az Amurta részben továbbra is elszenvedi a Hollandiában fizetett forrásadó hatásait, ellentétben azzal, amit a holland szabályozás a belföldi illetőségű társaságok számára ír elő, amelyek teljes egészében mentesek a Hollandiában kapott osztalékok utáni sorozatos adóztatás alól. Következésképpen a külföldi illetőségű társaságok számára biztosított előnyök nem egyenértékűek azokkal az előnyökkel, amelyeket az olyan belföldi illetőségű társaságok számára biztosítanak, amelyek hasonló helyzetben vannak a holland társaságokban lévő részesedéseikkel kapcsolatos kettős adóztatás hatásai szempontjából, ennek pedig az a következménye, hogy a vitatott holland szabályozás továbbra is az EK 56. és az EK 58. cikkek által tiltott önkényes hátrányos megkülönböztetést alkalmaz.

89. Végezetül, ha megállapítást nyer, hogy Portugáliában létezik „részesedés alóli mentességi” rendszer, amely alapján társasági adó alól mentesek a részesedésből szerzett jövedelmek, még ha elfogadjuk is, hogy a vonatkozó KAE teljes adójóváírást ír elő, az Amurta a gyakorlatban nem részesülhet ebből, amennyiben – ahogyan azt megállapítottuk – semmilyen olyan adót nem fizet Portugáliában a részesedésekből szerzett jövedelme után, amelynél ellensúlyozni lehetne a Hollandiában az osztalékok után fizetett forrásadót.

90. Mindazonáltal – amint azt a Bíróság már kimondta – a nemzeti bíróság feladata a belső jog értelmezése, így annak ellenőrzése, hogy az adott ügyben az az általános elbírálás, amelyben valamely külföldi illetőségű társaság az adóztatási joghatóság közös gyakorlása alapján részesül, ahogyan azt szerződések alapján a forrásállam és az illetőség szerinti állam között felosztották, nem kevésbé előnyös, mint a belföldi illetőségű társaságoknak biztosított elbírálás.(43)

IV – Véggkövetkeztetések

91. A fenti megfontolások fényében azt javasoljuk a Bíróságnak, hogy az alábbiak szerint válaszolja meg a Gerechthof te Amsterdam által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket:

„1) Ellentétes az EK 56. és az EK 58. cikkel az olyan nemzeti szabályozás, mint amilyen az alapügyben szerepel – a kettős adóztatás elkerüléséről szóló, esetleges alkalmazható egyezmények hatásainak figyelmen kívül hagyásával vizsgálva –, amely forrásadómentességben részesíti a holland társaságok által a hollandiai illetőségű társaságoknak fizetett osztalékokat, miközben forrásadókötelessé teszi az olyan társaságoknak fizetett osztalékokat, amelyek sem székhellyel, sem állandó telephellyel nem rendelkeznek Hollandiában.

2) Az első kérdésre adott válasz szempontjából nem fontos, hogy valamely olyan társaság, amelynek Hollandiában nincs sem székhelye, sem állandó telephelye, az illetősége szerinti államban az utóbbi jogszabályai alapján teljes adójóváírásban („full credit”) részesülhet az osztalékok után fizetett holland forrásadó kapcsán, még akkor sem, ha ez a lehetőség fennáll.”

1 – Eredeti nyelv: olasz.

2 – A különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-ii 90/435/EGK tanácsi irányelv (HL L 225., 6. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.) 5. cikke (1) bekezdésének az alapeljárás tárgyául szolgáló tények megtörténtekor hatályos változata. Ezt a rendelkezést később módosította a 2003. december 22-ii 2003/123/EK tanácsi irányelv (HL L 7, 41. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 2. kötet, 3. o.).

3 – Nem hivatalos fordítás.

4 – Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy ezt a levonást nem alkalmazzák a portugáliai illetőségű részvényesekre.

5 – A részesedést legalább 5%-ra csökkentik, amennyiben a részesedések birtoklása az adófizetést által irányított vállalkozás rendes üzletmenete körébe tartozik, vagy amennyiben azok megszerzése közérdeket szolgál.

6 – Lásd többek között a C-35/98. sz. Verkooijen-ügyben 2000. június 6-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-4071. o.) 32. pontját, a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-7477. o.) 19. pontját és a C-471/04. sz. Keller Holding ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-2107. o.) 28. pontját.

7 – Lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Verkooijen-ítélet 29. és 30. pontját.

8 – Ahogyan azt a nemzeti bíróság helyesen kiemelte, mivel az Amurta csekély (14%-os) részesedéssel rendelkezik, és nincs más olyan tényelem, amelyből az tűnne ki, hogy döntési hatásköre van a Retailbox tevékenységével kapcsolatban, nem tekinthetjük úgy, hogy e részesedés útján a letelepedés szabadságát gyakorolná az Amurta.

9 – A belső piacon belül az osztalékok adóztatásának szintjével kapcsolatban lásd különösen Geelhoed főtanácsnok C-374/04. sz. Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben 2006. február 23-án előterjesztett indítványát (2006. december 12-én hozott ítélet, EBHT 2006., I-11673. o.); a C-513/04. sz., Kerckhaert és Morres ügyben 2006. április 6-án előterjesztett indítványát (2006. november 14-ii ítélet, EBHT 2006., I-10967. o.), és a C-170/05. sz., Denkavit Internationaal és Denkavit France ügyben 2006. április 27-én előterjesztett indítványát (2006. december 14-ii ítélet, EBHT 2006., I-11949. o.).

10 – Ahogyan azt az elemzés további részében részletesebben látni fogjuk, ha igaz is, hogy a 90/435 irányelv (úgynevezett anyavállalat/leányvállalat irányelv) csak akkor tiltja a leányvállalat által egy más tagállami illetőségű anyavállalatnak fizetett osztalékokat terhelő forrásadó levonását,

ha minősített az anyavállalat részesedése (legalább a leányvállalat tőkéjének 25%-a), mindazonáltal ebből a körülményből a *contrario* nem következtethetünk arra – amint azt a kérdést előterjesztő bíróság sugallja, és amint a holland kormány állítja – hogy a megadóztatást minden más esetben engedélyezik azzal a következménnyel, hogy az eltérő tagállami illetőségű anyavállalatok és leányvállalatok közötti viszonyban meglévő eltérő bánásmódot kizárólag az eltérő adórendszerek egymás mellettségének rójuk fel. Ha igaz is, hogy a tagállamok joga azt eldönteni, hogy abban az esetben, ha a részesedés nem illik bele a fent hivatkozott irányelvben meghatározott keretbe, kiküszöbölhető-e, és ha igen, milyen mértékben a kettős adóztatást e hatáskörük gyakorlása során, mindazonáltal tiszteletben kell tartaniuk a közösségi elveket, amelyek között szerepelnek az alapvető szabadságok is.

11 – A C-222/97. sz., Trummer és Mayer ügyben 1999. március 16-án hozott ítélet (EBHT 1999., I-1661. o.) 26. pontja.

12 – Lásd a fent hivatkozott Verkooijen-ítélet 43. pontját.

13 – Lásd a C-315/02. sz. Lenz-ügyben 2004. július 15-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-7063. o.) 27. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

14 – A kérdéses holland szabályozás szerint ugyanis azok a társaságok, amelyek székhelye nem Hollandiában található, nem részesülhetnek az osztalékok adóztatását érintő azon előnyökből, amelyeket a hollandiai székhelyű társaságok élveznek, csak akkor, ha rendelkeznek olyan állandó telephellyel Hollandiában, amelyhez a hollandiai társasági részvényeik kötődnek.

15 – Lásd a C-279/93. sz. Schumacker-ügyben 1995. február 14-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-225. o.) 31–34. pontját; a C-80/94. sz. Wielockx-ügyben 1995. augusztus 11-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-2493. o.) 18. pontját; a C-107/94. sz. Asscher-ügyben 1996. június 27-én hozott ítélet (EBHT 1996., I-3089. o.) 41. pontját és a C-311/97. sz. Royal Bank of Scotland ügyben 1999. április 29-én hozott ítélet (EBHT 1999. I-2651. o.) 27. pontját.

16 – Lásd a fent hivatkozott Schumacker-ítélet 36–38. pontját; a fent hivatkozott Asscher-ítélet 42. pontját és a fent hivatkozott Royal Bank of Scotland ítélet 27. és azt követő pontjait.

17 – A C-391/97. sz. Gschwind-ügyben 1999. szeptember 14-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-5451. o.) 26. pontja.

18 – Lásd a fent hivatkozott Denkvit Internationaal és Denkvit France ítélet 34. pontját és a fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ítélet 57–65. pontját.

19 – A fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ítélet 59. pontja.

20 – Ez utóbbi elvet a fent hivatkozott Schumacker-ítélet mondta ki.

21 – A fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ítélet 60. pontja.

22 – Uo. a 68–70. pont.

23 – Az EFTA Bíróság hasonló megoldásra jutott az E-1/04. sz. Fokus Bank ügyben 2004. november 23-án hozott ítéletében (elérhető a www.eftacourt.lu honlapon), amelyben ellentétesnek ítélte az EGT-Megállapodás 40. cikkével, amely egyenértékű az EK 56. cikkel, (Európai Gazdasági Térség Megállapodás, HL 1994. L 1, 3. o.) azt a norvég szabályozást, amely csak a norvégiai illetőségű részvényesek számára biztosított a Norvégiában kapott osztalékok után adójóváírást.

24 – Hivatkozás a 2. lábjegyzetben.

25 – HL L 225., 10. o.

26 – HL L 157., 38. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 369. o.

27 – Lásd különösen a tőke szabad mozgásával kapcsolatban a fent hivatkozott Kerckhaert és Morres ítélet 22. pontját, és az EK-Szerződés 52. cikkével kapcsolatban a fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ítélet 51. pontját.

28 – A C-336/96. sz. Gilly-ügyben 1998. május 12-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-2793. o.) 24. és 30. pontja, valamint a C-385/00. sz. De Groot-ügyben 2002. december 12-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-11819. o.) 93. pontja, az EK-Szerződés 48. cikkével (jelenleg módosítást követően az EK 39. cikke) kapcsolatban. A C-307/97. sz. Saint Gobain ZN ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-6161. o.) 57. pontja az EK-Szerződés 52. és 58. cikkeivel kapcsolatban, és a C-513/03. sz. van Hilten-van der Heijden ügyben 2006. február 23-én hozott ítélet (EBHT 2006. május 19. o.) 47. pontja a tőke szabad mozgásával kapcsolatban.

29 – A fent hivatkozott Gilly-ítélet 24–30. pontja; a fent hivatkozott Saint-Gobain ZN ítélet 58. pontja; a fent hivatkozott De Groot-ítélet 94. pontja; a C-290/04. sz. FKP Scorpio Konzertproduktionen ügyben 2006. október 3-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-9461. o.) 55. pontja, és a fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ítélet 52. pontja.

30 – A tőke szabad mozgásával kapcsolatban lásd a fent hivatkozott van Hilten-van der Heijden-ítélet 47. pontját, a letelepedés szabadságával kapcsolatban pedig a fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ítélet 52. pontját.

31 – A fent hivatkozott De Groot-ítélet 94. pontja, és a fent hivatkozott FKP Scorpio Konzertproduktionen ítélet 55. pontja.

32 – A fent hivatkozott De Groot-ítélet 93. és 94. pontja.

33 – A C-204/90. sz. Bachman-ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet (EBHT 1992., I-249. o.) 21–28. pontja és a C-300/90. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben hozott ítélet (EBHT 1992., I-305. o.) 14–21. pontja.

34 – Az ítélet 45. és 46. pontja, valamint különösen az indítvány 54–57. pontja.

35 – Lásd a fent hivatkozott Lenz-ítélet 52. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

36 – A Bíróság egyébként rendszeresen visszautasította azt az érvet, amely szerint az alapvető szabadsággal ellentétes kedvezőtlen adózási elbánás indokolható lehetne más adóelnyők léteével, még akkor is, ha feltételezzük, hogy léteznek ilyen elnyők. Lásd a vizsgált nemzeti adózási elbánásokat illetően a) a munkavállalók szabad áramlásával kapcsolatban a fent hivatkozott De Groot-ítélet 97. pontját, b) a letelepedés szabadságával kapcsolatban a 270/83. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1986. január 28-án hozott ítélet (EBHT 1986., 273. o.) 21. pontját, a fent hivatkozott Asscher-ítélet 53. pontját, és a fent hivatkozott Saint-Gobain ZN ítélet 54. pontját, c) a tőke szabad mozgásával kapcsolatban a fent hivatkozott Verkooijen-ítélet 61. pontját.

37 – Lásd Geelhoed tanácsnoknak a fent hivatkozott Denkavit Internationaal és Denkavit France ügyben 2006. április 27-én elterjesztett indítványának 33–38. pontját és a C-298/05. sz.,

Columbus Container Services ügyben 2007. március 29-én általunk előterjesztett indítvány (a Bíróság 2007. december 6-i ítélete, EBHT 2007., I/10451. o.) 47. pontját.

38 – Lásd ebben az értelemben a Denkavit Internationaal és Denkavit France ügyben előterjesztett indítvány 39–43. pontját.

39 – Lásd a fent hivatkozott Manninen-ítélet 21. pontját; a C-265/04. sz. Bouanich-ügyben 2006. január 19-én hozott ítélet (EBHT 2006., I/923. o.) 51. pontját; a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ítélet 71. pontját, és a fent hivatkozott Denkavit Internationaal és Denkavit France ítélet 45. pontját.

40 – Egyébként ezt az álláspontot képviseli az EFTA-hatóság is.

41 – Hasonló megoldás a Denkavit Internationaal és Denkavit France ítélet 54–56. pontjában.

42 – A holland forrásadó hatásainak semlegesítése részleges adójóváírással kizárólag abban az esetben lenne elképzelhető, ha ugyanazt az adókulcsot alkalmaznák Hollandiában, mint Portugáliában azzal a következménnyel, hogy a holland forrásadó összege azonos lenne a holland osztalékokra alkalmazható portugál társasági adóval, és így teljes mértékben beszámíthatóvá válna ez utóbbiba.

43 – Lásd ebben az értelemben a Bouanich-ítélet 51. pontját.