



Határozatok Tára

NILO JÄÄSKINEN
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2014. január 16.¹

C-24/12. és C-27/12. sz. egyesített ügyek

X BV és TBG Limited

(A Hoge Raad der Nederlanden [Hollandia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„EUMSZ 63. cikk — A tőke szabad mozgásának területi hatálya — A tőke mozgása valamely tagállamból a hozzá tartozó tengerentúli országba és területre [TOT] — A harmadik ország fogalma az EUMSZ 63. cikk szerint — Az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdése — Standstill szabály — 1993. december 31-én fennálló korlátozások”

I – Bevezetés

1. Az EK-Szerződés 56. cikke (1) bekezdése – jelenleg az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése – értelmében a tőke szabad mozgása az uniós jogban nemcsak a tagállamok között, hanem harmadik országok viszonylatában is alkalmazandó. Ugyanakkor a Szerződések alapvető szabadságai közül egyik sem vonatkozik az olyan helyzetekre, amikor tisztán egyetlen tagállam belső viszonyairól van szó. Ezért felmerül az az érdekes kérdés, hogy a valamely tagállamban letelepedett társaság által ugyanazon tagállam területén, de az Európai Unió részét nem képező területen illetőséggel rendelkező részvényesnek kifizetett osztalék állítólagosan hátrányosan megkülönböztető adóztatása az EK 56. cikk (1) bekezdése szerinti harmadik országba irányuló tőkemozgás korlátozásának minősül-e, vagy pedig az ilyen jellegű ügylet tisztán az érintett tagállamon belülinek számít. Ha az utóbbi eset forog fenn, a Szerződés 56. cikkének (1) bekezdése nem alkalmazandó.

2. A C-24/12. és C-27/12. sz., X BV és TBG Limited egyesített ügyek a Hollandiában az osztalékfizetésre alkalmazandó forrásadóra vonatkozó, állítólag hátrányosan megkülönböztető szabályokat érintik, mivel a Holland Antillákon székhellyel rendelkező társaságoknak kifizetett osztalék más elbánásban részesül, mint az, amit a Hollandiában székhellyel rendelkező társaságok kapnak.

3. A Hoge Raad der Nederlanden (a holland legfelsőbb bíróság) három előzetes döntéshozatal iránti kérelmet nyújtott be a Bírósághoz a Holland Antilláknak Hollandiához fűződő kapcsolatában fennálló jogállására vonatkozóan az Európai Unió és harmadik országok közötti szabad tőkeáramlásra való tekintettel.

4. Konkrétabban, a Hoge Raad azt kívánja megtudni, hogy a Hollandiából Hollandiába irányuló tőkemozgás az EK-Szerződés 56. cikke (1) bekezdésének tárgyi hatálya alá tartozik-e, vagy a helyzet tisztán belső viszonyoknak tekintendő. Igenlő válasz esetén a Hoge Raad szeretne iránymutatást kapni az EK-Szerződés 57. cikke (EUMSZ 64. cikk) szerinti úgynevezett „standstill szabály” alkalmazásához szükséges megközelítéssel kapcsolatban.

¹ — Eredeti nyelv: angol.

5. Itt a problémát a vonatkozó jogi háttér azonosítása jelenti. Annak eldöntésekor, hogy egy 1993. december 31-én létező korlátozás fokozódott-e, kizárólag a holland forrásadó növekedését kell-e figyelembe venni, avagy a nemzeti bíróságnak mérlegelnie kell-e a Holland Antillák által nyújtott egyidejű adómentességet is? Igenlő válasz esetén figyelembe kell-e venni ezenfelül a Holland Antillák korábbi végrehajtási szabályait (a továbbiakban: a Holland Antillák közigazgatási gyakorlata), mely konkrét esetben csökkenti a tényleges adómértéket?

6. Éppen ezért jelen ügyek alkalmat adnak a Bíróság számára, hogy kiegészítse a C-384/09. sz., Prunus és Polonium ügyben 2011. május 5-én hozott ítéletében² foglaltakat, tekintettel az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésének a tagállamok és az EUM-Szerződés negyedik része szerinti tengerentúli országok és területek (a továbbiakban: TOT) közötti tőkemozgásra való alkalmazhatóságára. Egyúttal megköveteli az Európai Közösség és a tengerentúli országok és területek társulásáról szóló, 2001. november 27-i 2001/822/EK tanácsi határozat³, valamint annak vizsgálatát, hogy az az ilyen jellegű viták megoldása szempontjából releváns-e. Ugyanakkor jelen ügyek különböznek a Prunus-ügyben hozott ítéletben tárgyalttól abban, hogy a Holland Antillák Hollandiához tartozik („saját TOT-ja”), míg a Prunus-ügy Franciaország és a Brit Virgin-szigetek közötti tőkemozgással foglalkozott.

II – A nemzeti alkotmányos és jogi háttér, a tényállás, az eljárás és az előterjesztett kérdések

A. Alkotmányos háttér

7. 2005-ben és 2006-ban – az alapeljárás szempontjából releváns időszakban – a Holland Királyságot három jogalany alkotta, melyek mindegyike saját alkotmánnyal rendelkezett, és saját intézményeiket maguk szervezték. Ezek a következők voltak: Hollandia (korábban Hollandia és Új-Guinea), a Holland Antillák és Aruba.⁴

8. E három jogalany alkotmányos viszonyát az 1954. évi „Statuut voor het koninkrijk der Nederlanden” (A Holland Királyság módosított alapokmánya)⁵ határozta meg. A Királyság ügyeiben a királyság miniszteri tanácsa (De raad van ministers van het Koninkrijk) döntött, mely 2010. október 10-ig Hollandia miniszteri tanácsának tagjaiból, valamint a Holland Antillák és Aruba miniszteri meghatalmazottjaiból állt.⁶

9. A Királyság alapokmányában királyságiként fenntartott ügyek mellett az alapokmány 38. cikke értelmében egyéb ügyekben konszenzusos jogalkotásra van mód.

2 – EBHT 2011., I-3319. o.

3 – HL L 314., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 11. fejezet, 38. kötet, 319. o. (a továbbiakban: TOT-határozat). A TOT-határozatot hatályon kívül helyezte az Európai Unió és a tengerentúli országok és területek társulásáról (tengerentúli társulási határozat) szóló, 2013. november 25-i 2013/755/EU tanácsi határozat (HL L 344., 1. o.), A 2013/755 határozat 2014. január 1-jén lépett hatályba. Ennek megfelelően a jelen ügy a 2001/822 határozat időbeli hatálya alá tartozik.

4 – Lásd Tizzano főtanácsnoknak a C-145/04. sz., Spanyolország kontra Egyesült Királyság és a C-300/04. sz., Eman és Sevinger ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítéletet ügyekre vonatkozó indítványának (EBHT 2006., I-7917. o.) 26. pontját és „A Holland Királyság alkotmányos berendezkedése” című értekezését.

5 – Törvények és rendeletek közlönye 1954., 503. sz., az 1998. szeptember 7-i Királyságról szóló törvénnyel (Törvények és rendeletek közlönye 1998., 579. sz.) módosítva. (Rijkswet van 28 oktober 1954 [Stb. 503; PB 121] houdende aanvaarding van een Statuut voor het Koninkrijk der Nederlanden, zoals gewijzigd bij de rijkswet van 7 september 1998 [Stb. 579; PB 1999, 22]).

6 – A Holland Antillák 2010. október 10-én felbomlott, két új ország, Curaçao és Sint Maarten jött létre, míg Bonaire, Saba és Sint Eustatius szigete Hollandia közvetlen fennhatósága alá került.

B. Jogi háttér

10. A három jogalany közötti adóügyi viszonyokat a Belastingregeling voor het Koninkrijk (a Holland Királyság adózás rendjéről szóló szabályozása, a továbbiakban: az adózás rendjéről szóló szabályozás) szabályozta, mely a Királyság miniszteri tanácsa által elfogadott, majd a Holland Királyság rendes jogalkotási eljárása keretében hatályba léptetett konszenzusos jogszabály. A Holland Királyság mindhárom állama az adózás rendjéről szóló szabályozásban meghatározott kereteken belül saját adóztatási hatáskörrel rendelkezett.

11. 2002. január 1-jéig, ideértve az 1993-at követő időszakot is, a Holland Antillákon székhellyel rendelkező társaságok által kapott és Hollandiában székhellyel rendelkező társaságok által kifizetett osztalékokra az adózás rendjéről szóló szabályozás 11. cikkének (3) bekezdése szerint 7,5%-os, illetve 5%-os forrásadókulcs vonatkozott. Ezzel szemben a Holland Antillákon a Landsverordening op de winstbelasting (a Holland Antillák nyereségadóról szóló – régi – tartományi rendelete) 8A., 8B., 14. és 14A. cikke szerint minimum 2,4–3%-os, illetve maximum 5,5%-os adókulcs alapján vetettek ki nyereségadót. Figyelmen kívül hagyva a Holland Antilláknak a Holland Antillák nyereségadójának kivetésére vonatkozó előzetes közigazgatási gyakorlatát, az osztalék teljes adóterhe körülbelül 10% volt.⁷ Hozzá kell tenni, hogy a Hollandiában székhellyel rendelkező társaságoknak fizetett osztalék a Wet op de dividendbelasting 1965 (az osztalékadóról szóló 1965. évi holland törvény) értelmében mentes az adó alól.

12. Azonban az adózás rendjéről szóló szabályozás 11. cikkének (3) bekezdését 2002. január 1-jével módosították. Azóta a Hollandiából a Holland Antillákon letelepedett társaságnak fizetett osztalék új, 8,3%-os mértékű forrásadó tárgyát képezi. Szintén 2002 óta a Hollandiában székhellyel rendelkező leányvállalatokban lévő részesedésekből (a jegyzett üzletrészek 25%-a) származó osztalékok a Holland Antillákon teljes mértékben mentesek a nyereségadó alól. A részesedésből származó osztalékokat sújtó tényleges adóterh ezáltal ezen időponttól kezdve a 8,3%-os forrásadó-mértéknek felel meg.

C. Tényállás és jogvita az alapeljáráásban

13. X BV társaságot a holland jog szerint alapították, és Hollandiában rendelkezik székhellyel. Nemzetközi tengeri áruszállítással foglalkozik. Az X BV valamennyi részvénye a Stichting A. tulajdonában van. A kibocsátott részvények a Holland Antillákon székhellyel rendelkező B NV birtokában vannak. 2005. június 27-én az X BV osztalékot fizetett, ám az adózás rendjéről szóló szabályozás 11. cikke (3) bekezdése alapján annak 8,3%-át forrásadóként levonták.

14. A Hollandsch-Amerikaansche Beleggingsmaatschappij Holland-American Investment Corporation NV (HAIC)⁸ nyilvános korlátolt felelősségű társaság volt, melyet a holland jog szerint jegyeztek be, és amelynek egyetlen részvényese a Holland Antillák joga szerint bejegyzett társaság, a TBG Holding NV volt. 2006. szeptember 1-jén a HAIC osztalékot fizetett ki a TBG-nek, ám az adózás rendjéről szóló szabályozás 11. cikke (3) bekezdése alapján 8,3%-át forrásadóként levonták.

15. A TBG Limited és az X BV is kifogást nyújtott be az osztalékadó megfizetésével szemben, és kérelmet terjesztett elő annak visszatérítése iránt. Ezeket az illetékes holland adóhatóság elutasította. Fellebbezéseket nyújtottak be a Rechtbank te Haarlemhez (haarlemi kerületi bíróság), de ezeket megalapozatlannak nyilvánították.

7 — Az ilyen konkrét intézkedések eredménye lehetett, hogy a Hollandiában székhellyel rendelkező leányvállalatok által a Holland Antillákon székhellyel rendelkező vállalatnak fizetett osztalék után ténylegesen fizetendő adó 2002. január 1-je előtt – és már 1993-ban is – 8,3%-nál alkalmasint lényegesen alacsonyabb volt.

8 — Az iratok szerint 2009-ben a TBG Holding NV Curaçaóról Máltára tette át székhelyét, és átalakult a TBG Limiteddév, egy máltai jog hatálya alá tartozó korlátolt felelősségű társasággá. Ezután a HAIC ez utóbbival egyesült, és törvényes működése megszűnt. Ennek következtében a TBG Limited vállalta át a TBG BV és a HAIC társaságoknak a megfizetett forrásadóval kapcsolatos igényét.

16. Ennek következtében fellebbezést nyújtottak be a Gerechtshof te Amsterdamhoz (amszterdami regionális fellebbviteli bíróság), de az helybenhagyta a Rechtbank határozatát. A Gerechtshof azon a véleményen volt, hogy az EK 56. cikk általánosságban nem alkalmazható a TOT-okra. Továbbá a TOT-határozat fényében a Hollandia és a Holland Antillák közötti viszony az Európai Közösség szempontjából „belső helyzetnek” tekintendő. Ekképpen a vita kizárólag a holland jog alapján bírálendő el.

17. További jogorvoslati kérelmet nyújtottak be a Hoge Raadhoz, amely úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

- „1) Harmadik országnak tekinthető-e a saját TOT az EK 56. cikk (jelenleg EUMSZ 63. cikk) szempontjából, miáltal valamely tagállam és a saját TOT közötti tőkemozgás keretében lehetővé válik az EK 56. cikkre történő hivatkozás?
- 2) a) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén azon kérdés megválaszolása során, hogy az EK 57. cikk (1) bekezdése (jelenleg az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdése) szempontjából emelkedésről van-e szó, a jelen esetben, amelyben a Hollandiában székhellyel rendelkező leányvállalat által a Holland Antillákon székhellyel rendelkező holdingvállalatának kifizetett osztalékot terhelő forrásadó 2002. január 1-jével 1993-hoz képest 7,5%-ról, illetve 5%-ról 8,3%-ra emelkedett, kizárólag a holland forrásadó emelkedését kell-e alapul venni, vagy azt is figyelembe kell-e venni, hogy a Holland Antillák hatóságai – a holland forrásadó emelkedésével összefüggésben – a Hollandiában székhellyel rendelkező leányvállalatok által kifizetett osztalékot 2002. január 1-je óta mentesítik az adó alól, miközben ezen osztalékot korábban beleszámították a 2,4–3%-os, illetve 5%-os adókulccsal adóztatott nyereségbe?
- 2) b) Amennyiben a részesedések tekintetében bevezetett – a fenti 2) a) kérdésben említett – adómentesség révén a Holland Antillákon elvégzett adócsökkentést is alapul kell venni, figyelembe kell-e venni ezenfelül a Holland Antillák azon végrehajtási szabályait – a jelen esetben a Holland Antillák közigazgatási gyakorlatát –, amelyek eredményeként a Hollandiában székhellyel rendelkező leányvállalatok által kifizetett osztalékok után ténylegesen fizetendő adó 2002. január 1-je előtt – és már 1993-ban is – 8,3%-nál alkalmasint lényegesen alacsonyabb volt?

18. A Bíróság elnöke 2012. február 27-i végzésével egyesítette a C-24/12. és a C-27/12. sz. ügyet. A TBG Limited, Hollandia Kormánya, Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királyságának Kormánya, valamint a Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket. Valamennyien részt vettek a 2013. október 23-i tárgyaláson.

III – Előzetes észrevételek

19. Kiindulásképpen fontos megjegyezni, hogy az alapeljárás tényállása a Lisszaboni Szerződés hatálybalépése előtt valósult meg. Az osztalékadó levonásának irányadó időpontja az X BV tekintetében 2005. június 27., a HAIC vonatkozásában pedig 2006. szeptember 1., míg a Lisszaboni Szerződés 2009. december 1-jén lépett hatályba. Ezért az EK-Szerződés, nem pedig az EUM-Szerződés rendelkezéseit kell alkalmazni.

20. Jóllehet ennek látszólag semmi jelentősége, ha a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseket tekintjük, a Lisszaboni Szerződés bizonyos mértékben megváltoztatta a Szerződések alkalmazási körét.

21. Jelenleg az EUSZ 52. cikk (1) bekezdése határozza meg azokat a tagállamokat, amelyekre a Szerződéseket alkalmazni kell, míg korábban ez az EK-Szerződés 299. cikk (1) bekezdésében⁹ szerepelt. Az 52. cikk (1) bekezdését megelőzően az EU-Szerződés a területi hatályra vonatkozóan nem tartalmazott rendelkezést. Emiatt bizonytalanság alakult ki akörül, hogy a közös kül- és biztonságpolitikát, valamint a büntetőügyekben folytatott rendőrségi és igazságügyi együttműködést érintő rendelkezések a szerződések jogáról szóló bécsi egyezmény¹⁰ 29. cikke értelmében a tagállamok teljes területén alkalmazandók-e, vagy az EU-Szerződés hatálya csak azokra a területekre terjed-e ki, amelyekre az EK-Szerződés az EK 299. cikk értelmében alkalmazandó volt.¹¹

22. Az EUSZ 52. cikk (1) bekezdésében természetesen szerepel a „Holland Királyság”. A szerződések területi hatályára vonatkozó részletes szabályokat az EUMSZ 355. cikk tartalmazza, amely megfelel a korábbi EK 299. cikk (2) bekezdése első albekezdésének, valamint az EK 299. cikk (3)–(6) bekezdésének. A Holland Antillák, jóllehet a Holland Királyság részét képezi, nem tartozik a Szerződések területi hatálya alá.

23. Ez az EK 299. cikk (3) bekezdéséből – jelenleg az EUMSZ 355. cikk (2) bekezdése –, valamint e két Szerződés II. mellékletéből következik. Az EK-Szerződés II. melléklete – amelynek címe a „Tengerentúli országok és területek amelyekre e szerződés negyedik részének rendelkezéseit kell alkalmazni” – tartalmazza a Holland Antillákat. A Holland Királyság kormánya az Európai Gazdasági Közösséget létrehozó szerződésnek a Holland Királyság Európán kívüli részeire történő alkalmazásáról szóló, 1957. március 25-i jegyzőkönyv révén a Szerződést csak a Királyság európai része és Holland Új-Guinea nevében írta alá.¹²

24. Az EK 182. cikknek (jelenleg EUMSZ 198. cikk) megfelelően a társulás célja a TOT-ok gazdasági és társadalmi fejlődésének előmozdítása, valamint szoros gazdasági kapcsolatok létrehozása közöttük és a Közösség egésze között. Az EK 183. cikk (1) bekezdése (jelenleg EUMSZ 199. cikk) alapján a tagállamok célkitűzésük szerint a tengerentúli országokkal és területekkel folytatott kereskedelmükben ugyanolyan elbánást alkalmaznak, mint amelyet a Szerződések értelmében egymásnak biztosítanak.

25. Az EK 187. cikk (jelenleg EUMSZ 203. cikk) értelmében a Tanács határozatokat hozott a TOT-oknak a Közösséggel való társulására vonatkozó részletes szabályokkal és eljárással kapcsolatos rendelkezések megállapítására. A jelen jogvita szempontjából ezek közül az időbeli hatályukra való tekintettel a jelen indítvány 6. pontjában hivatkozott TOT-határozatot kell alkalmazni.

26. Ezért tekintet nélkül a Holland Antillák holland alkotmányjogi vagy nemzetközi közjogi státuszára, az uniós jog szempontjából a Holland Antillák nem volt a kezdetekkor az Európai Gazdasági Közösség része, ahogy ma sem képezi az Európai Unió részét.

27. Kifejezett rendelkezés hiányában az EU-Szerződés és az EUM-Szerződés általános rendelkezései nem alkalmazandók a TOT-okra,¹³ amelyek értelemszerűen magukban foglalják a Holland Antillákat. A Bíróság kimondta, hogy „a TOT-ok tehát csak akkor élvezik az uniós rendelkezések előnyeit a tagállamokhoz hasonlóan, ha a TOT-oknak a tagállamokhoz hasonlókként történő kezeléséről az uniós jog kifejezetten rendelkezik.”¹⁴ Ez az a kiindulási pont, amely alapján el lehet dönteni, hogy a Holland Antillák az EK 56. cikk szerinti harmadik országnak minősül-e.

9 – Hatályon kívül.

10 – Kelt Bécsben, 1969. május 23-án. A megállapodás 1980. január 27-én lépett hatályba. *Egyesült Nemzetek Szerződéseinek Tára*, 1155. kötet, 331. o.

11 – A finn kormány a finn csatlakozási tárgyalások során az első értelmezés mellett érvelt, míg például Stapper (vö. Stapper, *Europäische Mikrostaaten und Autonome Territorien im Rahmen im der EG*, Nomos Verlag, Baden-Baden 1999, 17–18. o.) a második változatot támogatja.

12 – A C-181/97. sz. van der Kooy-ügyben 1999. január 28-én hozott ítélet 4. pontja (EBHT 1999., I-483. o.).

13 – A C-260/90. sz. Leplat-ügyben 1992. február 12-én hozott ítélet (EBHT 1992., I-643. o.) 10. pontja; a fent hivatkozott van der Kooy-ügyben hozott ítélet 37. pontja.

14 – A fent hivatkozott Prunus-ügyben hozott ítélet 29. pontja. Kiemelés tőlem.

28. Továbbá, jóllehet a Bíróság még nem határozott arról, hogy a valamely tagállamból a saját TOT-jába irányuló tőkemozgásra vonatkozik-e az EK 56. cikk (1) bekezdése, a Bíróság a TOT-határozatot a Hollandia és a Holland Antillák közötti kapcsolat egyéb vonatkozásában értelmezte már.¹⁵ Ezért nincs semmilyen előzetes megfontolás, ami miatt a valamely tagállam saját TOT-ját érintő vita különbözne a valamely tagállam és bármely TOT között felmerülőtől.

29. Ezt két példa illusztrálja. Egy ügyben a Bíróság úgy ítélte, hogy egy hajónak a Holland Antillákról Hollandiába való áthelyezése a hatodik héairányelv 7. cikkének (1) bekezdése szempontjából a Közösségbe való belépésnek minősül.¹⁶ Egy másikban úgy ítélte, hogy a tejalapú termékek harmadik országokból történő behozatalára vonatkozó egészségügyi szabályokat is meghatározó, a nyerstej, a hőkezelt tej és a tej alapú termékek előállítására és forgalomba hozatalára vonatkozó egészségügyi előírások megállapításáról szóló, 1992. június 16-i 92/46/EGK tanácsi irányelv,¹⁷ III. fejezetének rendelkezéseit úgy kell értelmezni, hogy az az ilyen termékeknek a TOT-okból – mint pl. a Holland Antillákról – a közösségi piacra történő forgalomba hozatalára is alkalmazandó.¹⁸

30. Így a Hollandia és a Holland Antillák közötti kapcsolatokra – az EK 299. cikk (2) bekezdésében előírtak szerint – elsősorban a társulásra vonatkozó, az EK-Szerződés negyedik részében meghatározott különleges szabályok vonatkoznak, feltéve hogy a Holland Antillák szerepel a II. mellékletben.¹⁹ Ez azt jelenti, hogy a Holland Antillák és az Európai Unió mint egész közötti viszonyt a TOT-határozat és a Szerződések azon rendelkezései szabályozzák, amelyek az előbbi értelmezése szempontjából relevánsak,²⁰ akkor is, ha a vita a közte és Hollandia közötti kapcsolatot érintően merül fel.

31. Ugyanakkor, mint már említettem, kifejezett utalás hiányában a Szerződések rendelkezései nem alkalmazandók a TOT-okra,²¹ azonban ez nem zárja ki eleve a tőke szabad mozgására vonatkozó szabályoknak a Holland Antillákra történő alkalmazását. Ennek oka, hogy az EK 56. cikk szerint nem csak a tagállamok, hanem a „tagállamok és harmadik országok” közötti tőkemozgásra vonatkozó minden korlátozás tilos.

IV – Elemzés

A – Az első kérdésre adandó válasz

32. Az első kérdés a tagállam és saját TOT-ja közötti tőkemozgásra vonatkozik. Ezt elsősorban a valamennyi TOT-ra alkalmazandó, az EUM-Szerződés és EK-Szerződés által előírt különleges uniós szabályozást végrehajtó TOT-határozat értelmezése alapján kell megválaszolni. Ezért a TOT-határozat *lex specialis*, mely elsőbbséget élvez minden, esetlegesen versengő uniós jogszabállyal szemben. Ugyanakkor, ahogy Cruz Villalón főtanácsnok a Prunus-ügyben rámutatott, ebből nem következik,

15 — Lásd például a C-106/97. sz. DADI és Douane-Agenten ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítéletet (EBHT 1999., I-5983. o.), valamint a fent hivatkozott van der Kooy-ügyben hozott ítéletet.

16 — A fent hivatkozott Van der Kooy-ügyben hozott ítélet 42. pontja.

17 — HL L 268., 1. o., magyar nyelvű különkiadás 3. fejezet, 13. kötet, 103. o.

18 — A fent hivatkozott DADI és Douane-Agenten ügyben hozott ítélet 46. pontja.

19 — Eredetileg a Holland Antillák nem szerepelt azon tengeren túli országok és területek listáján, amelyeknek a Közösséggel való társulását a tagállamok jóváhagyták. E listára az Európai Gazdasági Közösséget létrehozó szerződésnek a szerződés negyedik részében meghatározott társulás különleges rendszerének a Holland Antillákra való alkalmazásának céljából történő módosításáról szóló, 1962. november 13-i 64/533/EGK egyezményvel vették fel (HL 1964. 150., 2414. o.). Lásd a fent hivatkozott DADI és Douane-Agenten ügyben hozott ítélet 13. pontját.

20 — Lásd Cruz Villalón főtanácsnok fent hivatkozott Prunus-ügyre vonatkozó indítványának 33–35. pontját.

21 — A fent hivatkozott Van der Kooy-ügyben hozott ítélet 37. pontja; a fent hivatkozott Leplat-ügyben hozott ítélet 10. pontja.

hogya a Bíróságnak kizárólag ezen jogforrás alapján kellene döntést hoznia, mintha a TOT-határozat és az EK-Szerződés negyedik része (jelenleg az EUM-Szerződés negyedik része) valamiféle jogi vákuumban létezne. Figyelembe kell venni a Szerződések azon rendelkezéseit, melyek a fenti jogszabályok, és tágabb értelemben a vita megoldása szempontjából relevánsak.²²

33. Másodsorban pedig el kell ismerni, hogy – amint arra Cruz Villalón főtanácsnok a Prunus-ügyben rámutatott – bizonyos helyzetekben a Bíróság a TOT-okat harmadik országokként, más helyzetekben pedig az EK 299. cikk (1) bekezdésében meghatározott rendes tagállami területekként kezelte.²³ Ebből adódóan, jóllehet a Bíróság két nemzetközi egyezményre vonatkozó véleményében is kimondta, hogy a TOT-ok az Európai Unió jogának hatályán kívül állnak, és ezért „a Közösség tekintetében ugyanolyan helyzetben vannak, mint a harmadik országok”,²⁴ szükséges annak mérlegelése, hogy a két megközelítés közül melyik alkalmasabb arra, hogy az EK 56. cikk (1) bekezdésében szereplő „harmadik ország” kitéltet értelmezzük.

34. Ebben az esetben természetesen szem előtt kell tartani azt, hogy a tagállamok saját TOT-országának harmadik országgént történő besorolása az EK 56. cikk (1) bekezdésének *alkalmazhatóságához, nem pedig* a szabadság hatálya alól való *kivonáshoz* vezet, ahogy az a többi alapvető szabadság esetén lenni szokott. Ugyanakkor, ha a Bíróság arra az álláspontra jutna, hogy az uniós jog szempontjából a Hollandia és a Holland Antillák közötti kapcsolat tisztán belső helyzetként értékelhető, úgy a szóban forgó ügy a Szerződés és ezáltal az egyéb alapvető szabadságok hatályán kívül esik.²⁵

35. Szintén meg kell jegyezni, hogy a TOT-határozat (6) preambulumbekkezdésének utolsó része kimondja, hogy a TOT-nak „meg kell felelnie a harmadik országokra vonatkozóan a kereskedelem terén megállapított kötelezettségeknek, nevezetesen a származási szabályoknak, az egészségügyi és a növény-egészségügyi szabályoknak és a védintézked[ek]nek”.²⁶ Ez megfelel Cruz Villalón főtanácsnok Prunus-ügyben levont következtetésének, amely szerint „hallgatás esetében”, vagyis amikor a TOT-határozat nem tartalmaz a jelen konkrét helyzetet szabályozó különös rendelkezést, „abból kell kiindulni, hogy a Szerződésben meghatározott – rendkívül sajátos módon kivétel nélkül valamennyi harmadik államra alkalmazandó – általános szabadságnak a TOT-okra is vonatkoznia kell”.²⁷

22 — Lásd Cruz Villalón főtanácsnok fent hivatkozott Prunus-ügyre vonatkozó indítványának 33–35. pontját.

23 — A fent hivatkozott Prunus-ügyre vonatkozó indítványának 36–38. pontja a főtanácsnok megállapítja, hogy a C-100/89. és C-101/89. sz. Kaefer és Procacci egyesített ügyekben 1990. december 12-én hozott ítéletében (EBHT 1990., I-4647. o.), a C-300/04. sz. Eman és Sevinger ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítéletében (EBHT 2006., I-8055. o.), valamint a C-470/04. sz. N. ügyben 2006. szeptember 7-én hozott ítéletében (EBHT 2006., I-7409. o.) a Bíróság az érintett TOT-ot az Európai Unióhoz tartozóként kezelte, míg a fent hivatkozott van der Kooy-, valamint DADI és Douane-Agenten ügyekben, az 1/78. sz. 1979. október 4-i véleményében (EBHT 1979., 2871. o.) valamint az 1/94. sz. 1994. november 15-i véleményében (EBHT 1994., I-5267. o.) a Bíróság úgy vélte, hogy a TOT-oknak a harmadik országokkal azonos bánásmódban kell részesülniük.

24 — A fent hivatkozott 1/78. sz. vélemény 61. pontja, valamint a fent hivatkozott 1/94. sz. vélemény 17. pontja.

25 — Ennek ellenére vannak olyan körülmények, amelyek között a tisztán belső helyzettel összefüggő jogviták a Bíróság előtt elfogadhatóak lesznek. Lásd pl. a C-197/11. és C-203/11. sz., Libert egyesített ügyekben 2013. május 8-án hozott ítélet 32–36. pontját.

26 — Lásd a fent hivatkozott DADI és Douane-Agenten ügyben hozott ítéletet is.

27 — A fent hivatkozott Prunus-ügyre vonatkozó indítvány 57. pontja.

36. Ennélfogva az első kérdésre adott választ elsősorban a TOT-határozat mint *lex specialis* alapján kell keresni. Véleményem szerint viszont az Egyesült Királyság tévesen állítja azt, hogy a szóban forgó ügyre a TOT-határozat 47. cikke (1) bekezdésének b) pontja vonatkozik, és ezért a TOT-határozat 55. cikkében meghatározott adókedvezményi záradékot kell alkalmazni.²⁸

37. Véleményem szerint a TOT-határozat 47. cikke (1) bekezdésének b) pontja elsősorban, de nem kizárólagosan a tagállamokból a TOT-okba történő beruházások védelmére és előmozdítására vonatkozik, és nem fordítva. Egyedül ez az az értelmezés, amely összhangban van az EK 182. és az EK 183. cikkben meghatározott politikai célokkal, és különösen a *TOT-ok* gazdasági és társadalmi fejlődésének előmozdításával. Ezt az értelmezést támasztja alá maga a TOT-határozat 47. cikke (1) bekezdése b) pontjának történeti előzménye is.²⁹ Míg az Európai Unióból a TOT-okba irányuló befektetések támogatást nyernek, addig a TOT-határozat 47. cikke védelmezi az ezekből származtatott jövedelem visszatelepítését.

38. Mivel a TOT-határozat 1. cikke (1) bekezdésének célja a TOT-ok és a Közösség egésze közötti szoros gazdasági kapcsolatok létrehozása, és mivel az Európai Unió egyoldalúan liberalizálta a harmadik országokból eredő és azokba irányuló tőkeáramlást, elképzelhetetlen lenne, hogy az Európai Unió saját maga számára fenntartotta volna a jogot, hogy *kevésbé kedvező* eljárást alkalmazzon a TOT-okkal szemben, mint amit olyan harmadik országokkal szemben alkalmaz, amelyek semmilyen különös kötéssel nem kapcsolódnak az Európai Unióhoz. Ebből az okból kifolyólag, és annak ellenére, hogy a TOT-határozat 47. cikkének szövege nem tesz különbséget a Közösség, a tagállamok és a TOT-ok kötelezettségei között, a fenti rendelkezés hatályának egyetlen ésszerű értelmezése az, hogy meghatározza annak a *liberalizációnak a mértékét*, amelyet a TOT-oknak az Európai Unió és tagállamai tekintetében alkalmazniuk kell.

39. Ebben az értelemben a Holland Antillák hatóságai a tagállamokból érkező befektetések tekintetében alá vannak vetve a TOT-határozat 47. cikkének. Szintén a TOT-határozat 47. cikkét kell alkalmazni az olyan kifelé irányuló tőkemozgások tekintetében, mint például az Európai Unió tagállamaiba irányuló osztalékfizetés, ez utóbbi ugyanis szintén egy másik, bár kevésbé fontos aspektusát képviseli a szorosabb gazdasági kötelek megalapozásának.

28 — A TOT-határozat 47. cikkének (1) bekezdésében a „Folyó fizetési műveletek és tőkemozgások” cím alatt a következőket határozza meg:

„(1) A (2) bekezdés sérelme nélkül

- a) a tagállamok és a TOT hatóságai nem vetnek ki korlátozásokat az Unió és a TOT-ok lakosai között szabadon átváltható valutában teljesített semmilyen kifizetés fizetési mérlegének egyenlegére nézve;
- b) a tőkemozgások mérlegével kapcsolatos tranzakciók tekintetében a tagállamok és a TOT hatóságai nem korlátozzák a tőkemozgást a fogadó tagállam, ország vagy terület törvényeivel összhangban létrehozott gazdasági társaságokba történő közvetlen befektetés esetében, és gondoskodnak arról, hogy az ilyen befektetések által létrehozott vagyoneszközök és az azokból származó haszon realizálható és hazatelepíthető legyen.”

A TOT-határozat 55. cikke az „Adókedvezményi záradék” cím alatt a következőket rögzíti:

- (1) Az 56. cikk rendelkezéseinek sérelme nélkül, az e határozat rendelkezéseivel összhangban megadott legnagyobb kedvezményes vámtétel nem vonatkozik azokra az adókedvezményekre, amelyeket a tagállamok vagy a TOT hatóságai biztosítanak vagy a jövőben biztosítani fognak a kettős adóztatás elkerüléséről szóló vagy egyéb adózási megállapodások, illetve hazai pénzügyi jogszabályok alapján.
- (2) E határozatban semmi sem értelmezhető úgy, mint amely gátolja az adófizetés elkerülésének és az adócsalás megakadályozására irányuló intézkedések elfogadását vagy érvényesítését a kettős adóztatás elkerüléséről szóló vagy egyéb adózási megállapodások, illetve hatályos hazai pénzügyi jogszabályok alapján.
- (3) E határozatban semmi sem értelmezhető úgy, mint amely megakadályozza a vonatkozó illetékes hatóságokat abban, hogy a pénzügyi jogszabályaik megfelelő rendelkezéseinek alkalmazása során megkülönböztessék az eltérő helyzetben lévő adófizetőket, különös tekintettel a lakóhelyükre vagy a tőkebefektetésük szerinti helyre.”

29 — Lásd különösen Cruz Villalón főtanácsnok fent hivatkozott Prunus-ügyre vonatkozó indítványának 50. pontját.

40. Hasonló logikát kell alkalmazni a TOT-határozat 55. cikkében szereplő adókedvezményi záradék kapcsán. Ebben az esetben az értelmezésnek szintén azon a feltételezésen kell alapulnia, hogy az Európai Uniónak nem áll szándékában az, hogy a TOT-okkal szemben kevésbé kedvező bánásmódot alkalmazzon, mint amelyet harmadik országokkal szemben általánosan alkalmaz.³⁰ Ebből adódóan, a TOT-határozat 55. cikkének (2) és (3) bekezdése, amennyiben helyesen értelmezzük, meghatározza a liberalizáció mértékét, amelyet a TOT-ok kötelesek alkalmazni az adóztatás szempontjából az EU tagállamokba és azokból be- és kifelé irányuló kifizetések és tőkemozgások vonatkozásában.

41. Így miután megállapítást nyert, hogy a TOT-határozat konkrét rendelkezései nem alkalmazhatók valamely konkrét esetre, szükséges megállapítani azt, hogy tekintettel az EK-Szerződés negyedik részének (jelenleg az EUM-Szerződés negyedik része) céljaira, meg kell vizsgálni, hogy számításba jöhet-e a Szerződés valamely harmadik államokra vonatkozó rendelkezésének alkalmazása,³¹ még akkor is, amikor a problémás kérdés valamely tagállam saját TOT-jára vonatkozik. Véleményem szerint a válasznak igenlőnek kell lennie. Az Európai Unió és a TOT-ok közötti különleges társulási viszonynak köszönhetően a Szerződés azon rendelkezéseit, amelyek e viszonyra vonatkoznak, a TOT-ok szempontjából előnyösen kell értelmezni.

42. Ezenfelül, ahogyan a tárgyaláson a Bizottság is rámutatott, amennyiben egy tagállam és saját TOT-ja közötti kapcsolatokra kivételes szabályokat alkotnának, az egyfajta torzítást eredményezne az Európai Unió belső piacában, mert az ilyen tagállam nem ugyanazokat a szabályokat követné a saját TOT-jával szemben, mint más tagállamok.

43. Hozzátenném, hogy a jelen érvelést alátámasztja a Bíróság Prunus-ügyben hozott ítélete, amelyben a Bíróság a jogvitát azzal a megjegyzéssel közelítette meg, hogy „[e] vonatkozásban először is meg kell határozni, hogy a Szerződésnek a tőkemozgás szabadságával kapcsolatos rendelkezései szempontjából a TOT-okat a tagállamokhoz vagy harmadik államokhoz kell hasonlónak tekinteni.”³² Más szavakkal, semmit nem változtatott az a tény, hogy a Prunus-ügyben az adott probléma Franciaország és az Egyesült Királyság TOT-ja, nevezetesen a Brit Virgin-szigetek közötti tőkemozgás viszonylatában merült fel.

44. Továbbá véleményem szerint az uniós jog területi hatálya általában véve és az uniós jog egyedi szabályainak hatálya két külön jogi kérdés, különösen amikor ez utóbbi harmadik országok tevékenységét hatálya alá vonó sajátos rendelkezéseket tartalmaz.

45. Amint azt már korábban is említettem, az EK 299. cikk (1) és (2) bekezdése határozza meg, hogy az uniós jog mely területeken érvényesül. Ugyanakkor ez nem jelenti azt, hogy egy egyedi uniós jogi szabályt, amely természeténél fogva extraterritoriális hatállyal bír, ne lehetne alkalmazni a TOT-okra. Ennek klasszikus példája az Európai Unió kívül megvalósuló versenyellenes magatartás mérlegelése során merült fel a 89/85., 104/85., 114/85., 116/85., 117/85. és 125/85–129/85. sz., Ahlström Osakeyhtiö és társai kontra Bizottság egyesített ügyekben³³, de bármikor előfordulhat, amikor az uniós jog szabályozásának tárgya szükségszerűen olyan magatartást vagy jogi helyzetet érint, amely az Európai Unió határain kívül merül fel.³⁴

30 — Nem érintve a TOT-határozat 55. cikkének (1) bekezdésében meghatározott azon lehetőséget, hogy kétoldalú adóegyezmény keretein belül adóügyekben a legnagyobb kedvezmény elvétől eltérjenek.

31 — Lásd különösen Cruz Villalón főtanácsnok fent hivatkozott Prunus-ügyre vonatkozó indítványának 54. pontját.

32 — A fent hivatkozott Prunus-ügyben hozott ítélet 28. pontja.

33 — 1988. szeptember 27-i ítélet (EBHT 1988., I-5193. o.).

34 — Lásd például a C-131/12. sz., Google Spanyolország és Google ügyre vonatkozó, 2013. június 25-i indítványomban vizsgált kérdéseket.

46. Ennélfogva az alapvető szabadságokra tekintetében tisztán belső helyzetek akkor állnak elő, amikor nincs releváns földrajzi határ egy tagállam két, a kérdést szabályozó uniós jog hatálya alatt álló része között. Ez az eset áll fenn például az Anglia és Skócia közötti tőkeáramlás kapcsán.³⁵ Másrészt, és hogy egy másik példát vegyünk, egy tagállam és az EU vám- és/vagy adóterületén kívüli területe közötti árumozgás az áruk szabad mozgásának szempontjából nem tisztán belső helyzet, mert létezik egy, az EU jog által meghatározott földrajzi felosztás.

47. Végül szeretnék rámutatni arra, hogy a Bíróság által a C-300/04. sz. Eman és Sevinger ügyben vizsgált helyzet különbözik a szóban forgó ügyektől. Az Eman és Sevinger ügy az uniós polgárok jogainak hatályával foglalkozott, amely az *acquis communautaire* része, de területi hatálya sem az uniós Szerződésben, sem másutt nincs rögzítve.³⁶ Például nem létezik olyan kifejezett szabály, amely a tagállamokat arra kötelezné, hogy az uniós polgárságból és az általt biztosított jogokból és kötelezettségekből kizárja azokat az állampolgárait, akik a TOT-ok lakosai. A Bíróság arra az álláspontra helyezkedett, hogy „azok a személyek, akik valamely tagállam állampolgárságával rendelkeznek, és akiknek a lakóhelye vagy tartózkodási helye az EK 299. cikk (3) bekezdésében említett tengerentúli országokhoz és területekhez tartozó területen található, hivatkozhatnak az uniós polgárok számára az EK-Szerződés második részében elismert jogokra.”³⁷

48. Így a Hollandia és a Holland Antillák, vagyis két, az uniós jog alkalmazhatóságának szempontjából eltérő státuszú terület közötti tőkemozgás nem képvisel tisztán belső helyzetet. Ezért az EK 56. cikk (1) bekezdését kell alkalmazni, és a Holland Antillákra úgy kell tekinteni, mint amelynek a Hollandiához való viszonya megegyezik a harmadik országokéval.

B – A második kérdésre adandó válasz

– Előzetes észrevételek

49. A 2) a) és 2) b) kérdések azokra a tényezőkre vonatkoznak, amelyeket a nemzeti bíróságoknak figyelembe kell venniük annak eldöntésekor, hogy az EK 57. cikkben megjelenő úgynevezett „standstill szabály” alkalmazható-e a tőke szabad mozgásának feltehetően jogszerűtlen korlátozásának igazolására. Annak eldöntésekor, hogy egy korlátozás 1993. december 31-én létezett-e, kizárólag a forrásadót kivető holland jogszabályt kell-e figyelembe venni, vagy a nemzeti bíróságnak mérlegelnie kell a Holland Antillák által nyújtott egyidejű adómentességet is (a 2) a) kérdés)? Igenlő válasz esetén figyelembe kell-e venni ezenfelül a Holland Antillák korábbi végrehajtási szabályait (a Holland Antillák közigazgatási gyakorlatát) is (a 2) b) kérdés)?

50. Az elején rámutattam arra, hogy a nemzeti bíróság szerint az adózás rendjéről szóló szabályozás 2002. évi módosításáról szóló törvény megalkotásának körülményeiből az következik, hogy az intézkedés az „adóparadicsomként” hírhedtté vált Holland Antillák hírnevének helyreállítását, és ezenfelül a Hollandiából a Holland Antillák felé kifizetett osztalékokat sújtó, már létező tényleges adóteher fenntartását szolgálja.

35 — A C-212/06. sz., Gouvernement de la Communauté française és Gouvernement wallon ügyben 2008. április 1-jén hozott ítélet (EBHT 2008., I-1683. o.) 37. és 38. pontjában a Bíróság kimondta, hogy a holland nyelvű régióban vagy a Brüsszel-Főváros kétnyelvű régióban kereső tevékenységet folytató, azonban a francia vagy német nyelvű régióban lakóhellyel rendelkező és az Európai Közösségen belüli mozgás szabadságát soha nem gyakorló belga állampolgárok kizárása a gondozási biztosítási rendszer alól olyan tisztán belső helyzetnek minősül, ami az uniós jog hatályán kívül esik.

36 — Ziller, J. „The European Union and the Territorial Scope of European Territories”, (2007) 38 *Victoria University of Wellington Law Review*, 51, 56–57. o.

37 — A fent hivatkozott Eman és Sevinger ügyben hozott ítélet 29. pontja.

51. Továbbá megjegyzem, hogy azzal kapcsolatosan nem terjesztettek elő kérdést, hogy az EK 57. cikkben meghatározott standstill szabály ténylegesen igazolja-e az alapeljárás tárgyát képező holland forrásadót. A 2) a) és 2) b) kérdések azon megfelelő jogforrások meghatározására szorítkoznak, amelyekhez a nemzeti bíróságnak az ilyen értékelés során fordulnia kell.

– A Holland Antillák jogszabályainak relevanciája

52. Amint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, az adózás rendjéről szóló szabályozás két autonóm adóügyi terület, nevezetesen Hollandia és a Holland Antillák között hangolja össze az adóztatási hatáskörök alkalmazását, és meghatározza az előbbiből az utóbbira irányuló, határokon átvitelő osztalékfizetés tényleges adómértékét. Ebből a szempontból az adózás rendjéről szóló szabályozás a kétoldalú adóegyezményekéhez hasonló funkcióval bír akkor is, ha az olyan konszenzusos jogforrás, amelyet egy tagállam a saját TOT-jával együttműködve fogad el.

53. Ebből az okból eredően a Bíróság kétoldalú adóegyezményekkel kapcsolatos ítélezési gyakorlata relevánsnak tűnik a vitás ügy megoldásával kapcsolatban. A Bíróság ezzel összefüggésben kimondta, hogy „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. Ez azonban nem jelenti azt, hogy a tagállamok [az] [...] alapvető szabadságokkal ellentétes intézkedéseket alkalmazhatnak”.³⁸

54. Ebből az ítélezési gyakorlatból úgy tűnhet, hogy a kérdést előterjesztő nemzeti bíróság figyelembe veheti az adózás rendjéről szóló szabályozást és a Holland Antillák vonatkozó rendelkezéseit is annak megállapításakor, hogy nem áll-e fenn korlátozás, és hogy a standstill szabály alkalmazására vonatkozó követelmények teljesülnek-e. Teheti ezt azért, mert az adózás rendjéről szóló szabályozás és a Holland Antillák annak megfelelő adókedvezménye kölcsönös megállapodáson alapuló és jogilag kötelező keretet alkot.

– A Holland Antillák közigazgatási gyakorlatának relevanciája

55. A 2) b) kérdés és a Holland Antillák közigazgatási gyakorlatának az EK 57. cikk értékelésével kapcsolatban fennálló relevanciája tekintetében emlékeztetek arra, hogy a Bíróság megállapította, hogy „az [EK 57. cikk szerinti] eltérést engedő rendszer kiterjed az olyan rendelkezésre, amely a lényegét tekintve megegyezik a korábbi nemzeti szabályozással, vagy amely pusztán a korábbi szabályozásban szereplő közösségi szabadságok és jogok gyakorlása előtti akadályok csökkentésére vagy felszámolására irányul. Ezzel szemben nem lehet a szóban forgó közösségi aktus által rögzített időben létező jogszabályokkal egy tekintet alá venni azt a szabályozást, amely a korábbi jogban szereplőtől eltérő megközelítést alkalmaz, és új eljárásokat vezet be.”³⁹

56. Továbbá hasonló analógiát alkalmazhatunk a héajoggal, és még inkább a héa levonásának jogával kapcsolatban, ahol a Bíróság megállapította azt, hogy „nem kizárólag a szűk értelemben vett jogalkotási aktusokat kell figyelembe venni, hanem az érintett tagállam közigazgatási aktusait és a hatósági szervei által követett közigazgatási gyakorlatot is.”⁴⁰

38 — A C-379/05. sz. Amurta-ügyben 2007. november 8-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-9569. o.) 24. pontja. Lásd még a C-265/04. sz. Bouanich-ügyben 2006. január 19-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-923. o.) 49–51. pontját.

39 — A C-446/04. sz. Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-11753. o.) 192. pontja és az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat.

40 — A C-371/07. sz., Danfoss és AstraZeneca ügyben 2008. december 11-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-9549. o.) 42. pontja.

57. Mivel a Bíróság ítélkezési gyakorlatának megfelelően az értékelésben a „megközelítés” és az „eljárások” elemzése kulcsfontosságú annak eldöntéséhez, hogy a tőkére vonatkozó korlátozást igazolja-e a standstill szabály, véleményem szerint a Holland Antillák közigazgatási gyakorlatát mindenféleképpen figyelembe kell venni a feladat elvégzése során. Véleményem szerint a Holland Antillákon illetőséggel rendelkező részvényesek részére 1993-ban történt kifizetést terhelő tényleges adókulcsot kell irányadónak venni.⁴¹ E tekintetben érdemes emlékeztetni arra, hogy e gyakorlat az adófizetőket társasági adó alól részben mentesítő, és ezáltal a tényleges adókulcsot csökkentő egyedi közigazgatási határozatokon alapult.⁴²

– Másodlagos észrevételek

58. Amint arra korábban felhívtam a figyelmet, a nemzeti bíróságok az EK 57. cikk alkalmazására vonatkozó tényezőkkel kapcsolatban, és nem annak értékelésére keresnek iránymutatást, hogy a tagállam jogát igazolja-e a rendelkezés. Ugyanakkor, amennyiben a Bíróság úgy találja, hogy annak érdekében, hogy a nemzeti bíróság számára hasznos választ adjon, a kérdést tovább kell vizsgálni, az alábbiakat kell megjegyezni.

59. A 2002-ben elfogadott új szabályozási keret a korábbtól eltérő fogalmi megközelítésen alapszik. A korábbi rendszer a holland forrásadó és a Holland Antillák társasági adójának kombinációjából állt, és egyedi intézkedésekkel mérsékelte azt. 2002 után a holland forrásadót a Holland Antillákon alkalmazott adómentesség követte. A nemzeti bíróság elismerte, hogy az új megközelítés ugyanazon jövedelem magasabb tényleges adómértéket eredményezett annak ellenére, hogy a holland jogalkotás célja az volt, hogy ugyanazt a tényleges adóztatási szintet őrizze meg.

60. Ebből az következik, hogy az EK 57. cikkben foglalt standstill szabály az új rendszert nem igazolja.

61. Végül meg kívánom említeni azt a tényt, hogy a holland kormány a beszedett holland forrásadót továbbítja a Holland Antillák kormányának. A Holland Kormány a tárgyaláson megjegyezte, hogy nem fogadná el akármelyik harmadik ország vonatkozásában az ilyen megoldást, amelynek keretében az egyik szerződő állam beszedi az adót, de az adóbevételt teljes mértékben továbbutalja a másik szerződő államnak.

62. Úgy tűnik, hogy az ehhez hasonló érvelés azt sugallja, hogy nem áll fenn Hollandiának betudható korlátozás, mivel gazdasági szempontból a tagállam nem adóztatja meg a Holland Antillák részvényeseinek, külföldre fizetett osztalékot, csak egyszerűen beszedi az adót a TOT nevében, és ezt követően azt a Holland Antillák államkincstárának utalja. Más szavakkal a holland forrásadót gazdasági szempontból a Holland Antillák adójának kell tekinteni. Ennek eredményeként nincs különbség az eljárás között a belföldön vagy külföldre fizetett osztalékok között, mivel a Holland államkincstár javára nem vonnak le semmilyen összeget.

63. Véleményem szerint nem szükséges, és nem is tanácsos foglalkozni ezzel a kérdéssel, mivel ezt a nemzeti bíróság nem vetette fel.

41 — A C-35/11. sz., Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2012. november 13-án hozott ítélet.

42 — Itt szeretném megjegyezni, hogy a jelen tényállást meg kell különböztetni azoktól az esetektől, amelyekkel a Bíróság a C-338/11–C-347/11. sz., Santander Asset Management SGIIC és társai egyesített ügyekben 2012. május 10-én hozott ítéletében foglalkozott, különös tekintettel a 38. pontban tett megállapításaira, miszerint az engedékeny közigazgatási gyakorlat nem igazolhat egy egyébként hátrányosan megkülönböztető adószabályozást.

V – Véggövetkeztetések

64. Ezen okokból kifolyólag azt javaslom a Bíróság számára, hogy a Hoge Raad által feltett kérdéseket az alábbiak szerint válaszolja meg:

1. Az EK 56. cikk (jelenleg EUMSZ 63. cikk) alkalmazásának szempontjából a tagállam saját tengerentúli országát vagy területét a tagállammal fennálló viszonyában harmadik országnak kell tekinteni.
- 2) a) Az EK 57. cikk (1) bekezdésének (jelenleg az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdése) alkalmazása szempontjából a valamely tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalat által a tagállam saját, de autonóm adóterületet képező tengerentúli országában vagy területén székhellyel rendelkező holdingvállalatának kifizetett osztalékot terhelő forrásadó tekintetében azt a kérdést, hogy az 1993. december 31-én hatályosakhoz képest növekedtek-e a korlátozások, mind a tagállam, mind pedig az érintett tengerentúli terület vonatkozó adózási intézkedéseinek figyelembevételével kell értékelni, amennyiben az összesített adóztatási szintet mindkettőjükre nézve kötelező érvényű jogforrás határozza meg.
- 2) b) Az EK 57. cikk (jelenleg EUMSZ 61. cikk) alkalmazása során figyelembe kell venni a tengerentúli területek végrehajtási rendelkezéseiből adódó adócsökkentéseket, ha e rendelkezések hatására 1993-ban a Hollandiában székhellyel rendelkező leányvállalatok által kifizetett osztalékok után ténylegesen fizetendő adó lényegesen alacsonyabb volt, mint az 1993. december 31. után bevezetett intézkedéseket követő teljes adóteher.