



Határozatok Tára

NILO JÄÄSKINEN
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2015. június 25.¹

C-10/14., C-14/14. és C-17/14. sz. egyesített ügyek

**J. B. G. T. Miljoen (C-10/14),
X (C-14/14),
Société Générale S.A. (C-17/14)
kontra
Staatssecretaris van Financiën**

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

„Közvetlen adózás — EUMSZ 63. cikk — A tőke szabad mozgása — Valamely tagállam jogszabályai által okozott korlátozás — Az e államban székhellyel rendelkező társaság által fizetett osztalékokból származó jövedelemből levont forrásadó — A belföldi és külföldi illetőségű adózók közötti eltérő bánásmód — Összehasonlítási szempontok — Az összehasonlítás során azon forrásadó vagy társasági adó figyelembevétele, amelybe az osztalékadó szisztematikusan kizárólag a belföldi illetőségű személyek esetén kerül beszámításra — Az adózók e két kategóriája tekintetében a tényleges adóteher értékelésébe bevonandó tényezők — A korlátozás semlegesítésének lehetősége egy másik tagállammal kötött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény következtében”

I – Bevezetés

1. A Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia)² által előterjesztett három előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 63. cikk értelmezésére vonatkozik, figyelemmel a tőke tagállamok közötti szabad mozgásának e cikkben rögzített elve és a valamely tagállam által elfogadott, a közvetlen adókra vonatkozó rendelkezések tartalma közötti viszonyra. E szabadság esetleges adó jellegű akadályaira vonatkozóan a Bíróság már rendkívül gazdag ítélkezési gyakorlattal rendelkezik, e három ügynek azonban az a sajátossága, hogy olyan jogszabályokra vonatkoznak, amelyek értelmében a külföldre fizetett osztalékokat a forrás szerinti tagállamban nemcsak akkor adóztatják meg, ha azokat e tagállamban illetőséggel rendelkező befektetőknek, hanem akkor is, ha más tagállamban illetőséggel rendelkező befektetőknek fizetik ki.

2. Az említett kérelmeket a holland adóhatóság és három, más tagállamban letelepedett adózó, nevezetesen két holland állampolgárságú, Belgiumban lakóhellyel rendelkező természetes személy és egy francia jog szerinti, Franciaországban székhellyel rendelkező társaság közötti jogviták keretében terjesztették elő.

¹ — Eredeti nyelv: francia.

² — Hollandia legfelsőbb bírósága, a továbbiakban: Hoge Raad.

3. Valamennyi érintett azt kifogásolja, hogy e hatóság elutasította, hogy visszatérítse a részükre holland társaságok által kifizetett portfólióosztalékok után kivetett forrásadót. Az érintettek úgy érvelnek, hogy a holland jog értelmében a hollandiai illetőségű adózóknak minden esetben lehetősége van arra, hogy az említett levonást az általuk fizetendő jövedelemadóból vagy társasági adóból levonják, míg a külföldi illetőségű személyeket megfosztják ettől az előnytől. Véleményük szerint e nemzeti jogszabályok eltérő adójogi bánásmódot eredményeznek, amelyek a tőke szabad mozgásának akadályát képezik.

4. Válaszul a holland hatóságok előadják, hogy az osztalékokból származó jövedelmeket az azokban részesülő természetes személy vagy társaság letelepedési helyétől függetlenül Hollandiában azonos szabályok szerint adóztatják, valamint, hogy a kizárólag a belföldi illetőségű személyeknek más jogcímen nyújtott előnyök nem veendő figyelembe. E hatóságok hozzátesszik, hogy arra az esetre, ha mégis lehetségesnek tekintenék akadály fennállását, annak hátrányos következményei semlegesíthetők az azon tagállammal kötött egyezmény alkalmazása révén, ahol a hátrányos helyzetbe került érintett lakóhellyel rendelkezik, amely egyezmény a jelen esetben a Belgiumban, illetve Franciaországban fizetendő adó keretében lehetővé teszi a kompenzációt.

5. Annak megállapítása érdekében, hogy a szóban forgó szabályozás az EUMSZ 63. cikk értelmében vett tiltott korlátozást eredményez-e, a kérdést előterjesztő bíróság a Bíróságtól annak pontosítását kéri először is, hogy az alapeljárásokban alkalmazandóakhoz hasonló nemzeti rendelkezések esetén melyek a releváns tényezők a külföldi és a belföldi illetőségű személyek adójogi helyzetének összehasonlítása során, feltéve hogy e helyzetek egyáltalán objektíve összehasonlíthatóak. A kérdést előterjesztő bíróság különösen arra vár választ, hogy figyelembe kell-e venni azt a belföldi illetőségű személyeknek fenntartott lehetőséget, hogy az osztalékadót, amelyet adóelőlegnek, vagyis előzetesen teljesített adófizetésnek tekintenek, szisztematikusan levonhassák egy másik adó – a jövedelemadó vagy a társasági adó – összegének csökkentése érdekében, vagy akár visszatéríttessék az osztalékadót, amennyiben a másik adó alapján nem adókötelesek.

6. Arra az esetre, ha a Bíróság meghatározónak tekinti az említett lehetőséget, másodsorban annak meghatározására is kéri, hogy hogyan kell értékelni, hogy a tényleges adóteher magasabb-e egy külföldi illetőségű természetes személy vagy társaság, mint egy belföldi illetőségű személy tekintetében, és többek között, hogy e tekintetben figyelembe kell-e venni olyan adatokat, mint a belföldi illetőségű személyeket megillető adómentes jövedelemrész, vagy az osztalékfizetés alapjául szolgáló részvényekhez kapcsolódó különböző költségek.

7. Harmadsorban a Bíróságot azon feltételekről kérdezik, amelyek mellett egy olyan, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény, mint amelyet a Holland Királyság a Belga Királysággal, illetve a Francia Köztársasággal kötött, kiigazító hatással járhat, amely semlegesítheti a külföldi illetőségű személyek számára hátrányos eltérő bánásmód következményeit.

8. Kiegészítő jelleggel meg kell jegyezni, hogy sem a kérdést előterjesztő bíróság, sem a holland kormány nem hivatkozik semmilyen közérdeken alapuló nyomós okra, amely adott esetben igazolhatná a tőke szabad mozgásának olyan korlátozását, amelynek hátrányos hatását az ilyen kétoldalú egyezmények nem küszöbölik ki az ítélkezési gyakorlat³ követelményeinek megfelelően.

3 — Lásd többek között: Tate & Lyle Investments végzés (C-384/11, EU:C:2012:463, 45. pont); Bizottság kontra Belgium ítélet (C-387/11, EU:C:2012:670, 74. pont).

II – A nemzeti jogi hättér

A – A vonatkozó nemzeti rendelkezések

1. Az osztalékadóról szóló holland törvény

9. Az osztalékadóról szóló 1965. évi holland törvény⁴ alapeljárásokra alkalmazandó változata (a továbbiakban: az osztalékadóról szóló törvény) 1. cikkének (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy „osztalékadó” elnevezésű „közvetlen adó” kerül kivetésre azokra, „akik – közvetlenül vagy igazolások útján – [...] részvényekből [...] származó jövedelemben részesülnek a Hollandiában illetőséggel rendelkező részvénytársaságoktól, korlátolt felelősségű társaságoktól, betéti társaságoktól és olyan egyéb társaságoktól, amelyeknek a tőkéje részben vagy egészen részvényekből áll”.

10. E törvény 3. cikke (1) bekezdésének a) pontja az osztalékadó adóalapját úgy határozza meg, hogy abba beletartozik többek között „a nyereség [minden] közvetlen vagy közvetett, bármely megjelöléssel vagy formában történő [...] felosztása”. Az említett törvény 5. cikke értelmében ezen adó mértéke a részvényekből származó említett jövedelem 15%-át teszi ki.

2. A jövedelemadóról szóló holland törvény

11. A jövedelemadóról szóló 2001. évi holland törvénynek⁵ a C-10/14. és a C-14/14. sz. ügyben szereplő alapeljárásokra alkalmazandó változata (a továbbiakban: jövedelemadóról szóló törvény) határozza meg a természetes személyek jövedelmeire kivetett adó rendszerét.

12. E törvény 2.13. cikke a megtakarításból és befektetésekből származó jövedelemre alkalmazandó adómértéket 30%-ban határozza meg, amely jövedelem az általában „3. kategória” vagy „3. rovat” szerintiként besorolt adóköteles jövedelmek kategóriájába tartozik.

13. Az 5.1. cikk rögzíti, hogy a „megtakarításból és befektetésekből származó jövedelmet” a „megtakarításból és a befektetésből eredő, az egyéni levonással csökkentett hozam” alkotja.

14. Az 5.2. cikk értelmében „a megtakarításból és befektetésekből eredő hozam” átalányalapon a „naptári év kezdetén (kezdő időpont) fennálló hozamalap” és a „naptári év végén (záró időpont) fennálló hozamalap” átlagának 4%-ában kerül megállapításra, „amennyiben ezen átlag meghaladja a vagyron adómentes részét”.

15. Az 5.3. cikk (1) bekezdése a „hozamalapot” úgy határozza meg, mint „a vagyron kötelezettségek értékével csökkentett érték[ét]”. E cikk (2) bekezdése a „vagyron” körébe sorolja többek között az ingó vagyontárgyakon és ingatlanokon fennálló jogokat és a nem materiális javakon, például pénzösszegeken fennálló jogokat. E cikk (3) bekezdése rögzíti, hogy a „kötelezettségek” az ott meghatározott feltételek mellett figyelembevételre kerülő, gazdasági értékkel rendelkező kötelezettségek.

16. Az 5.5. cikk (1) bekezdése szerint „[a]z adómentes tőke 20014 eurót tesz ki”. Az említett cikk (2)–(4) bekezdése ezt a szabályt kiigazítja az „élettárssal” rendelkező adózók esetében.

17. A 9.2. cikk (1) bekezdésének b) pontja rögzíti, hogy a kapott osztalékot terhelő adó kivetése „adóelőlegnek” minősül, vagyis olyan előzetesen teljesített adófizetésnek, amely alkalmas arra, hogy a Hollandiában fizetendő jövedelemadót beszámítás útján csökkentse.

4 — Wet op de dividendbelasting 1965 (vagy rövidített formában: Wet DB 1965).

5 — Wet inkomstenbelasting 2001 (vagy rövidített formában: Wet IB 2001).

3. A társasági adóról szóló holland törvény

18. A társasági adóról szóló 1969. évi holland törvénynek⁶ a C-17/14. sz. ügyben szereplő alapeljárásra alkalmazandó változata (a továbbiakban: társasági adóról szóló törvény) 3. cikkének a) pontja úgy rendelkezik, hogy azok a nem Hollandiában székhellyel rendelkező jogi személyek, amelyek hollandiai jövedelemben részesülnek, Hollandiában külföldi adózóként adókötelesek.

19. Egy 2009. december 23-i törvénnyel⁷ történt módosítását megelőzően e törvény 25. cikkének (1) bekezdése rögzítette, hogy az „adóelőlegnek” minősítés magában foglalja többek között az adó kivetését az érintett év hollandiai adóköteles nyereségének vagy jövedelmének részét képező osztalékokra. A 25a. cikkből kiderül, hogy amennyiben az adó kiszámítása nem pozitív összeget eredményez, nem hoznak adómegállapításról szóló határozatot, vagy azt nullában állapítják meg, és az adóelőlegek beszámítására nem kerül sor.

4. Az adózás rendjéről szóló törvény

20. Az adózás rendjéről szóló törvény⁸ 15. cikke úgy rendelkezik, hogy „[a]z adótörvényben említett [...] adóelőlegek beszámítására az adómegállapításról szóló határozattal, vagy amennyiben szükséges, az Inspecteur [adóellenőr] jogorvoslati kérelemmel megtámadható határozatával kerül sor”. Ha az adózó által fizetendő jövedelemadó vagy társasági adó összege nem elegendő a terhére kivetett osztalékadó kompenzálásához, úgy ez utóbbit visszatérítik részére.

B – A vonatkozó nemzetközi rendelkezések

21. A C-14/14., illetve a C-17/14. sz. ügyben alkalmazandó, a Holland Királyság által kötött két kétoldalú szerződés a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) által kidolgozott adóztatásról szóló modellegyezmény⁹ alapján készült.

1. A belga–holland egyezmény

22. A Belga Királyság és a Holland Királyság közötti, a jövedelem- és a vagyoadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről és az adóztatás kijátszásának megakadályozásáról szóló, 2001. június 5-én Luxembourgban aláírt egyezményt (a továbbiakban: belga–holland egyezmény) a C-14/14. sz. ügy érinti.

23. Az egyezmény 10. cikke az osztalékok adóztatásának az e két szerződő állam közötti megosztására vonatkozó rendszerről rendelkezik. Az említett cikk (1) bekezdése rögzíti azt az elvet, amely szerint „[a]z osztalék, amelyet az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű társaság a másik Szerződő Államban belföldi illetőségű személynek fizet, megadóztatható ebben a másik Államban”. A (2) bekezdés ehhez hozzáteszi, hogy „[m]indazonáltal [a (3) bekezdés¹⁰] rendelkezéseinek sérelme

6 — Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (vagy rövidített formában: Wet Vpb 1969).

7 — Wet van 23 december 2009 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale vereenvoudigingswet 2010).

8 — Amely az állami adókról szóló általános törvényből (Algemene wet inzake rijksbelastingen vagy AWR) származik.

9 — A jövedelem és a vagyon adóztatásáról szóló 2010. évi OECD-modellegyezmény, amelynek különböző változatai elérhetők a következő internetcímen: <http://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/modeleocdedifferentesversions.htm>. Lásd különösen: „Commentaires sur les articles 23 A et 23 B concernant les méthodes pour éliminer les doubles impositions” [a modellegyezmény kettős adóztatás elkerüléséről szóló 23A. és 23B. cikkére vonatkozó kommentár].

10 — E (3) bekezdés úgy rendelkezik, hogy „[a] (2) bekezdés rendelkezései nem érintik a társaság adóztatását azon nyereség után, amelyből az osztalékot fizetik”.

nélkül] ez az osztalék abban a Szerződő Államban, amelyben az osztalékot fizető társaság belföldi illetőségű, ennek a Szerződő Államnak a jogszabályai szerint is megadóztatható, ha az osztalék tényleges haszonhúzója más Szerződő Államban rendelkezik illetőséggel, az így megállapított adó azonban nem haladhatja meg: [...] b) az osztalék bruttó összegének 15%-át [...]”.

24. Ezen egyezmény 23. cikke meghatározza „[a] kettős adóztatás elkerülésének módszerei[t]”. Az (1) bekezdés b) pontja „Belgium tekintetében” úgy rendelkezik, hogy „[a] külföldön megfizetett adó belga adóba történő beszámítására vonatkozó belga jogszabályi rendelkezésekre is figyelemmel, amennyiben valamely Belgiumban belföldi illetőségű személy a belga adó hatálya alá tartozó teljes jövedelmébe tartozó és a belga adó alól az alábbi c) pont alapján nem mentesített osztalék [...] formáját öltő jövedelmekben részesül, az e jövedelmekre kivetett holland adó az említett adókat terhelő belga adóba beszámításra kerül”.

2. A francia–holland egyezmény

25. A Francia Köztársaság kormánya és a Holland Királyság kormánya által megkötött, a jövedelem- és a vagyonadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről és az adóztatás kijátszásának megakadályozásáról szóló, 1973. március 16-án Párizsban aláírt egyezményt (a továbbiakban: francia–holland egyezmény) a C-17/14. sz. ügy érinti.

26. Az egyezmény 10. cikkének (1) bekezdése rögzíti azt az elvet, amely szerint „[a]z osztalék, amelyet az egyik államban belföldi illetőségű társaság a másik államban belföldi illetőségű személynek fizet, megadóztatható ebben a másik államban”. A (2) bekezdés a következő kivételt rögzíti: „[m]indazonáltal ez az osztalék abban az államban, amelyben az osztalékot fizető társaság belföldi illetőségű, ennek az államnak a jogszabályai szerint is megadóztatható, az így megállapított adó azonban nem haladhatja meg: [...] b) az osztalék bruttó összegének 15%-át [...]”.

27. A „kettős adóztatás elkerülése” érdekében ez utóbbi esetben alkalmazott módszert az osztalékokban részesülő személy lakóhelye szerinti államban adójóváírás beszámítása jelenti, az ezen egyezmény 24. cikkében foglaltaknak megfelelően. Az említett cikk B. pontjának b) alpontja rögzíti, hogy „a [többek között a 10. cikkben] foglalt, azon jövedelmek tekintetében, amelyek után [az e cikk] rendelkezéseivel összhangban holland adót vettek ki, Franciaország a franciaországi illetőségű és ilyen jövedelemben részesülő személyek részére a holland adóval egyenlő összegű adójóváírást biztosít”. Itt pontosításra kerül, hogy „[e]zen adójóváírás, amely nem haladhatja meg a szóban forgó jövedelmekre Franciaországban kivetett adó összegét, a 2. cikk (3) bekezdésének b) pontjában^[11] megjelölt azon adókból kerül levonásra, amelyek alapjába az említett jövedelmek tartoznak”.

III – Az alapeljárások, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések és a Bíróság előtti eljárás

28. A három alapeljárás közös pontja, hogy mindegyik felperes a részére hollandiai társaság által fizetett portfólióosztalékban részesült, azonban mindegyikük a Holland Királyságon kívüli tagállamban rendelkezik illetőséggel. A kifizetett összegekre az osztalékadóról szóló holland törvénynek megfelelően 15%-os mértékű forrásadót vetettek ki. Az említett levonás a kettős adóztatás elkerüléséről szóló alkalmazandó egyezmények értelmében adott esetben beszámítható lehet az érintett személyek lakóhelye szerinti tagállamban fizetendő adókba.

11 — E rendelkezés értelmében „[a]z egyezmény hatálya alá tartozó adók [...] Franciaország esetében: a jövedelemadó; a társasági adó; [...], beleértve valamennyi forrásadót, valamint az ezen adókra tekintettel levont összegeket vagy előzetes kifizetéseket”.

29. Pontosabban, a *C-10/14. sz. ügy* irataiból kiderül, hogy J. B. G. T. Miljoen Belgiumban lakóhellyel rendelkező holland állampolgár, aki részesedéssel rendelkezett három, a holland tőzsdén jegyzett alapban, amely alapok a részére osztalékot fizettek, és ezen osztalékokból a 2007. év tekintetében fizetendő holland osztalékadóként 729 euró levonásra került.

30. Az érintett a Hollandiában 2007-ben szerzett jövedelmekről szóló adóbevallásában nullában állapította meg teljes jövedelmét, és nem tett említést adóelőleg címén levonható osztalékadóról, mivel úgy vélte, hogy nem adóköteles e tagállamban. A holland adóhatóság e bevallásnak megfelelően hozta meg a jövedelemadó megállapításáról szóló határozatát. 2010. január 22-én J. B. G. T. Miljoen panaszt nyújtott be az említett adóhatározattal szemben, és – eredménytelenül – a tőle levont osztalékadó tekintetében 438 euró¹² összegű részleges visszatérítést kért.

31. A jogvita, amely többek között arra vonatkozott, hogy a hollandiai illetőségű és a nem hollandiai illetőségű befektetők közötti eltérő adójogi bánásmód – J. B. G. T. Miljoen állításának megfelelően – a tőke szabad mozgásának az EUMSZ 63. cikk által tiltott korlátozását jelenti-e, a Rechtbank Breda (bredai elsőfokú bíróság) elé került. 2012. március 27-i ítéletével a Rechtbank elutasította e keresetet azzal az indokkal, hogy a kifogásolt osztalékadó-levonás nem ellentétes az uniós joggal.¹³ J. B. G. T. Miljoen ezzel az ítélettel szemben felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Hoge Raadhoz.

32. A *C-14/14. sz. ügyben* szereplő X Belgiumban lakóhellyel rendelkező holland állampolgár, aki befektetési jegyekkel rendelkezett egy hollandiai székhelyű társaságban. 2007-ben hat alkalommal fizettek részére osztalékot, amelyre holland osztalékadóként 16 105,80 euró levonásra került. Ugyanezen év tekintetében X Belgiumban a személyi jövedelemadó hatálya alá tartozott, amely az így kapott osztalékok nettó összegének¹⁴ 25%-át tette ki, vagyis körülbelül 22 816 eurót. A kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a belga jog nem teszi lehetővé a Hollandiában megfizetett osztalékadó levonását a Belgiumban fizetendő adó összegéből.

33. A holland adóhatóság elutasította X panaszát, amelyben X úgy érvelt, hogy az osztalékadó ellentétes az uniós joggal, mivel csak a hollandiai illetőségű adózók tudják minden esetben beszámíttatni vagy akár visszatéríttetni a tőlük levont holland osztalékadót, míg az Belgiumban nem számítható be. A Rechtbank Breda az e közigazgatási határozat ellen benyújtott különböző jogorvoslati kérelmeket részben megalapozottnak ítélte. A Gerechtshof 's-Hertogenbosch ('s-Hertogenbosch-i fellebbviteli bíróság) fellebbviteli eljárásban a 2012. augusztus 29-i ítéletével¹⁵ részben helyben hagyta a Rechtbank ítéletét, amely előbbi ítélettel szemben X és a holland adóhatóság felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Hoge Raadhoz.

34. A *C-17/14. sz. ügyben* a Société Générale SA (a továbbiakban: Société Générale) egy francia jog szerinti, franciaországi székhelyű társaság, amely részvénytársaságokkal rendelkezett a hollandiai tőzsdén jegyzett olyan társaságokban, amelyek 2000 és 2008 között összesen több százezer euró összegű osztalékot fizettek részére. E jövedelmekből hollandiai osztalékadóként minden évben levonásra került 15%.¹⁶ 2000 és 2007 között az érintett a Hollandiában megfizetett osztalékadó egészét le tudta vonni a Franciaországban fizetendő társasági adóból, a 2008. év tekintetében azonban a társaság franciaországi veszteségei miatt nem volt lehetősége erre a beszámításra.

12 — Ezen összeg kiszámításának módja ismertetésre kerül J. B. G. T. Miljoen írásbeli észrevételeiben (5.2.1. pont), valamint kritikus megközelítésben Wattel főtanácsnoknak a Hoge Raad mellett működő főügyész nevében 2013. január 9-én ismertetett, alapügyre vonatkozó indítványában (a továbbiakban: a Hoge Raad mellett működő főtanácsnok indítványa), amely a C-10/14. sz. ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozat mellékletét képezi (1.1., 1.5. és 2.3. pont).

13 — Ezen ítélet indokolását a C-10/14. sz. ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozat összefoglalja (lásd a 3.2. pontot), és az ítélet teljes szövege az említett határozat mellékletét képezi.

14 — Ez a nettó összeg 91 266,20 eurót tett ki, amely a Hollandiában kifizetett osztalékok teljes összege (107 372 euró), csökkentve az előzetesen levont hollandiai osztalékadóval (16 105,80 euró).

15 — Ezen ítélet indokolását a C-14/14. sz. ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozat összefoglalja (lásd a 3.6.1. és 3.6.2. pontot), és az ítélet teljes szövege az említett határozat mellékletét képezi.

16 — A pontos számokat a Hoge Raad mellett működő főtanácsnok 2013. február 12-én ismertetett, alapügyre vonatkozó indítványa tartalmazza, amely a C-17/14. sz. ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozat mellékletét képezi (2.3. pont).

35. A holland adóhatóság elutasította a Société Générale különböző, a tőle levont osztalékadó beszámítására, illetve visszatérítésére írányuló kérelmeit,¹⁷ amelyek azon alapultak, hogy a hollandiai sz  k  hely   társaságok jogosultak az ezen államban megfizetett osztalékadónak a szintén ott fizetendő társasági adóból történő levonására, m  g ez a lehetőség nem biztosított szisztematikusan a külföldi illetőségű befektetők számára.

36. A Rechtbank Haarlem (haarlemi elsőfokú bíróság) az e közigazgatási határozatokkal szemben előterjesztett négy kereset közül egyet megalapozottnak nyilvánított. A Société Générale és a holland adóhatóság által előterjesztett fellebbezés alapján eljárva a Gerechtshof Amsterdam (amszterdami fellebbviteli bíróság) 2012. május 24-i   t  let  vel¹⁸ részben hatályon kívül helyezte, részben helybenhagyta a Rechtbank   t  leteit. A Société Générale ezen előbbi ítélettel szemben felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Hoge Raadhoz.

37. Ebben az összefüggésben a 2013. december 20-i, a Bírósághoz 2014. január 13-  n (C-10/14. sz.   gy), 2014. január 15-  n (C-14/14. sz.   gy)   s 2014. január 16-  n (C-17/14. sz.   gy) beérkezett határozataival a Hoge Raad felfüggesztette az eljárást, és a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

– A C-10/14. sz.   gyben:

- „1) Olyan esetben, mint amely a jelen ügyben szerepel, amelyben a forrás szerinti állam a kifizetett osztalékból levonta az osztalékadót, az EUMSZ 63. cikk alkalmazásakor az osztalékból sz  rma  z   jövedelmet terhelő azon jövedelemadóra is ki kell-e terjednie a belföldi és a külföldi illetőségű személyek közötti összehasonlításának, amelyből a belföldi illetőségű személyek esetében levonják az osztalékadót?
- 2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén annak értékelésekor, hogy a tényleges adóteher magasabb-e egy külföldi illetőségű személy, mint egy belföldi illetőségű személy tekintetében, a külföldi illetőségű személytől levont holland osztalékadót és a belföldi illetőségű személy által fizetendő azon holland jövedelemadót kell-e összehasonlítani, amelyet az osztalékfizetés évében a holland társaságokban meglévő teljes befektet  sijegy-állományból számított átalányjövedelem alapján számítanak ki, vagy másik összehasonlítási alap alkalmazását kívánja-e meg az Európai Un   joga?”

– A C-14/14. sz.   gyben:

- „1) Olyan esetben, mint amely a jelen ügyben szerepel, amelyben a forrás szerinti állam a kifizetett osztalékból levonta az osztalékadót, az EUMSZ 63. cikk alkalmazásakor az osztalékból sz  rma  z   jövedelmet terhelő azon jövedelemadóra is ki kell-e terjednie a belföldi és a külföldi illetőségű személyek közötti összehasonlításának, amelyből a belföldi illetőségű személyek esetében levonják az osztalékadót?
- 2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén annak értékelésekor, hogy a tényleges adóteher magasabb-e egy külföldi illetőségű személy, mint egy belföldi illetőségű személy tekintetében, a külföldi illetőségű személytől levont holland osztalékadót és a belföldi illetőségű személy által fizetendő azon holland jövedelemadót kell-e összehasonlítani, amelyet az osztalékfizetés évében a holland társaságokban meglévő teljes befektet  sijegy-állományból számított átalányjövedelem alapján számítanak ki, vagy másik összehasonlítási alap alkalmazását kívánja-e meg az Európai Un   joga? Ezen összehasonlítás elvégzésekor a belföldi illetőségű személy *adómentes jövedelmét* is *figyelembe* kell-e *venni*, és ha igen, *mennyiben* (Welte-  t  let, C-181/12, EU:C:2013:662)?

17 — E kérelmek részleteit a C-17/14. sz.   gyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozat ismerteti (lásd az 1.1.   s az azt követő pontokat).

18 — Ezen ítélet indokolását a C-17/14. sz.   gyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozat összefoglalja (lásd az 1.4.   s a 3.2.2., valamint az azt követő pontokat), és az ítélet teljes szövege az említett határozat mellékletét képezi.

- 3) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén annak értékelésekor, hogy az esetlegesen hátrányosan megkülönböztető forrásadó a forrás szerinti állam által kötött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján hatásosan semlegesítődik-e, elegendő-e, hogy i. e kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény adómérséklést ír elő a lakóhely szerinti államban a forrásadó beszámítása útján, és hogy a konkrét esetben, jóllehet e lehetőség nem korlátlan, ii. a lakóhely szerinti állam által biztosított adómérséklés, mivel csak az osztalékok nettó összegét adóztatják, a forrásadó hátrányosan megkülönböztető részének teljes kompenzációját eredményezi?”

– A C-17/14. sz. ügyben:

- „1) Olyan esetben, mint amely a jelen ügyben szerepel, amelyben a forrás szerinti állam a kifizetett osztalékból levonta az osztalékadót, az EUMSZ 63. cikk alkalmazásakor az osztalékból származó jövedelmet terhelő azon jövedelemadóra is ki kell-e terjednie a belföldi és a külföldi illetőségű személyek közötti összehasonlításnak, amelyből a belföldi illetőségű személyek esetében levonják az osztalékadót?
- 2) a) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén minden olyan költséget figyelembe kell-e venni az összehasonlítás során, amely gazdasági szempontból az osztalékfizetés alapjául szolgáló részvényekhez kapcsolódik?
- 2) b) Az előző kérdésre adandó nemleges válasz esetén mégis figyelembe kell-e venni a járulékosan vásárolt osztalékok esetleges levonását és az érintett részvények birtoklása folytán esetlegesen felmerült finanszírozási terhet?
- 3) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén annak értékelésekor, hogy az esetlegesen hátrányosan megkülönböztető forrásadó a forrás szerinti állam által kötött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján hatásosan semlegesítődik-e, elegendő-e, hogy i. e kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény adómérséklést ír elő a lakóhely szerinti államban a forrásadó beszámítása útján, és hogy a konkrét esetben, jóllehet e lehetőség nem korlátlan, ii. a mérséklés eredményeként a holland adóteher a külföldi illetőségű személyek esetében nem magasabb, mint a belföldi illetőségű személyek esetében? Ha az osztalékfizetés évében elégtelen a kompenzáció, jelentőséggel bír-e a semlegesítés értékelésekor annak lehetősége, hogy a be nem számított rész átvihető, és a beszámítási lehetőség a későbbi években kihasználható?”

38. A Bíróság elnöke a 2014. április 2-i végzésével az írásbeli és a szóbeli szakasz lefolytatása, valamint az ítélelhozatal céljából egyesítette a C-10/14., a C-14/14. és a C-17/14. sz. ügyeket.

39. J. B. G. T. Miljoen, X és a Société Générale az őket érintő ügyekre vonatkozóan írásbeli észrevételeket nyújtottak be a Bírósághoz. A holland kormány és az Egyesült Királyság Kormánya, valamint az Európai Bizottság írásbeli észrevételei a három egyesített ügyre vonatkoznak, míg a svéd kormány írásbeli észrevételei a C-17/14. sz. ügyre korlátozódnak. A 2015. március 18-i tárgyaláson J. B. G. T. Miljoen, X, a Société Générale, a holland, a német és a svéd kormány, valamint a Bizottság képviseltette magát.

IV – Elemzés

A – Előzetes észrevételek

40. Először is hangsúlyozom, hogy a jelen ügyekben előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelmek indokolása rendkívül tömör, olyannyira, hogy e kérelmek tárgya, éppúgy, mint a nemzeti jog tartalma és az alapeljárások tárgya olykor csak az előzetes döntéshozatalra utaló határozatok mellékleteit képező dokumentumok alapján ragadható meg. E kérelmek a Bíróság eljárási szabályzatának 94. cikkében rögzített követelményekre¹⁹ tekintettel tehát az elfogadhatatlanság határán mozognak. Ebből a megállapításból következik, hogy több tekintetben szükség lesz arra, hogy a Hoge Raad mellett működő főtanácsnoknak a három alapeljárásban ismertetett indítványaira hivatkozzak, azonban nem garantálható, hogy ez az eljárás teljes mértékben orvosolja az előzetes döntéshozatalra utaló határozatok hiányosságait.

41. Egyébiránt pontosítani kell, hogy a holland jogi szabályozás értelmében bizonyos külföldi illetőségű adózók a jövedelemadó vagy a társasági adó hatálya alá tartozhatnak, így ők Hollandiában az adóelőlegek beszámítására vagy a visszatérítésre vonatkozó, a belföldi illetőségű adózók részére biztosított jogokkal analóg lehetőségekkel rendelkeznek, azonban nem vitatott, hogy a vitatott adóévek tekintetében az alapeljárások három felperesének egyike sem tartozott ebbe a kategóriába.²⁰ Következésképpen e jogszabályok azon rendelkezéseivel, amelyek az általában a külföldi illetőségű adózókhoz viszonyítva különleges helyzetben levő e külföldi illetőségű adózókra vonatkoznak, a jelen indítványban nem fogok foglalkozni.

42. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban e hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni. Ez különösen azt jelenti, hogy a tagállamok nem fogadhatnak el az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése által tiltott, tőkemozgást korlátozó intézkedéseket, amelyek alkalmasak arra, hogy eltántorítsák a külföldi illetőségűeket attól, hogy valamely tagállamban beruházásokat hajtsanak végre, illetve az említett tagállam illetőségével rendelkezőket attól, hogy más államokban hajtsanak végre beruházásokat, többek között a belföldről származó osztalékok adóztatásának keretében.²¹

43. A Bíróság ismételten emlékeztetett arra, hogy „ahhoz, hogy valamely [belföldi és külföldi illetőségű személyek közötti egyenlőtlen bánásmódot bevezető] nemzeti adójogi szabályozást összeegyeztethetőnek lehessen tekinteni a Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel, az szükséges, hogy az eltérő bánásmód objektíve össze nem hasonlítható helyzetekre vonatkozzon, vagy nyomós közérdekkel legyen igazolható”²².

44. A jelen ügyekben a Bírósághoz előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket pontosan a belföldi és a külföldi illetőségű befektetők adójogi helyzete esetleges objektív összehasonlíthatóságának problematikája váltotta ki egy olyan nemzeti szabályozásra tekintettel, mint amely az alapeljárásokban alkalmazandó.

19 — E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy alapvető jelentőséggel bír, hogy valamennyi hasznos információ magában az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban szerepeljen, nem pedig a mellékletekben, mivel az előbbi az ügy iratainak egyetlen olyan eleme, amely a Bíróság alapokmányának 23. cikke alapján észrevételek előterjesztésére jogosult összes érdekelttel való közlés érdekében lefordításra kerül (lásd: ajánlások a nemzeti bíróságok figyelmébe az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek előterjesztésére vonatkozóan [HL 2012. C 338., I. o., 20. és azt követő pontok]).

20 — Az ügyek irataiból ugyanis kiderül egyrészt, hogy J. B. G. T. Miljoen egy nyugdíjat és egy jelentős hollandiai részesedést vallott be, ez azonban 2007-ben nem vezetett az ebben a tagállamban történő adóztatáshoz, másrészt, hogy X a 2007-ben Hollandiában kapott nyugdíj tekintetében nem a lakóhely szerinti rendszert választotta és végül, hogy a Société Générale által 2000 és 2008 között kapott vitatott osztalékok nem az e társaság által hollandiai állandó telephelyként üzemeltetett banknak tudhatók be, hanem az általa Franciaországban fenntartott befektetési alapnak.

21 — Lásd többek között: Tate & Lyle Investments végzés (C-384/11, EU:C:2012:463, 18. és 21. pont); Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company ítélet (C-190/12, EU:C:2014:249, 38. és 39. pont).

22 — Lásd többek között: Bouanich-ítélet (C-265/04, EU:C:2006:51, 38. pont); Bizottság kontra Belgium ítélet (C-387/11, EU:C:2012:670, 45. pont).

B – A külföldi és a belföldi illetőségű befektetőkkel szembeni adójogi bánásmód összehasonlítása során figyelembe veendő tényezőkről (a három ügyben előterjesztett első kérdések)

1. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdések tárgyról

45. A kérdést előterjesztő bíróság mindhárom ügyben mindenekelőtt azt kívánja megtudni, hogy annak megállapítása érdekében, hogy a holland osztalékadónak a holland társaságok által fizetett osztalékból történő levonása az EUMSZ 63. cikk által tiltott korlátozást eredményez-e, a belföldi és a külföldi illetőségű befektetők adójogi helyzetének összehasonlítása során csak ezen osztalékadót kell-e figyelembe venni, vagy a belföldi illetőségű személyeknek fizetett osztalékokat terhelő jövedelemadó, illetve társasági adó is.

46. Nem vitatott, hogy a belföldi és a külföldi illetőségű személyekre első ránézésre mind a holland osztalékadó kivetésének módját, mind annak mértékét illetően azonos rendszer vonatkozik. A hollandiai székhelyű társaságok által fizetett, részesedésekből származó minden jövedelem ugyanis ezen, 15%-os mértékű forrásadó formájában kivetett adó hatálya alá tartozik, függetlenül az e részesedésekkel rendelkező természetes vagy jogi személy lakóhelyétől, illetve székhelyétől.²³

47. Az alapeljárásokban részt vevő felek között ezzel szemben vitás, hogy tiltott eltérő bánásmódot eredményez-e az, hogy az osztalékadó a belföldi illetőségű személyek esetében adóelőleget, vagyis előzetesen teljesített adófizetést jelent, míg a külföldi illetőségű személyek esetében általában végleges adóról van szó. Ugyanis csak a belföldi illetőségű személyek jogosultak arra, hogy a tőlük levont osztalékadót részükre minden esetben visszatérítsék, akár annak az általuk egyébként fizetendő jövedelemadóból, illetve társasági adóból való levonása, akár – amennyiben a jövedelemadó, illetve társasági adó tekintetében nem terheli őket elegendő mértékű adófizetési kötelezettség ahhoz, hogy ilyen levonással élni tudjanak – annak visszafizettetése útján.

48. A kérdést előterjesztő bíróság tehát arra vár választ a Bíróságtól, hogy figyelembe kell-e venni ezt a visszatérítési lehetőséget annak értékelése során, hogy e szabályozás milyen mértékben korlátozza a tőke szabad mozgását. Az észrevételeket előterjesztő kormányok úgy vélik, hogy az osztalékadó hatálya alá tartozó belföldi és külföldi illetőségű adózók adójogi helyzete összehasonlításának nem kell kiterjednie a belföldi illetőségű adózók által fizetendő jövedelemadó vagy társasági adó vizsgálatára, míg az alapeljárások felperesei és a Bizottság ezzel ellentétes álláspontot képviselnek.

49. Megjegyzem, hogy a Bírósághoz csak az összehasonlítás azon szempontjaira vonatkozóan terjesztettek elő kérdést, amelyek az itt szóban forgó nemzeti szabályozás esetén relevánsak, arra vonatkozóan nem, hogy ezen összehasonlítás elvégzése milyen konkrét következményekhez vezet majd a három alapeljárás konkrét tényállására tekintettel, mivel ez utóbbi elemzés a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

50. Az e három egyesített ügyben a Bíróság elé terjesztett első kérdések e hasonlóságai ellenére véleményem szerint a C-10/14. és a C-14/14. sz. ügyben előterjesztett kérdést a C-17/14. sz. ügyben előterjesztett kérdéstől külön kell vizsgálni, tekintettel azon különbségekre, amelyek az egyrészt a Hollandiában osztalékban részesülő természetes személyekre, és másrészt az ilyen társaságokra alkalmazandó nemzeti szabályok között fennállnak.

51. Bármilyen elemzés előtt – mivel ez előzetes problémakört jelent – meg kell vizsgálni, hogy a jelen esetben a belföldi illetőségű befektetők és a külföldi illetőségű befektetők milyen mértékben vannak ténylegesen összehasonlítható helyzetben.

²³ — Ennyiben a jelen ügyek különböznek többek között a Bíróság előtt folyamatban lévő Pensioenfonds Metaal en Technie ügytől (C-252/14), amelyben a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az EUMSZ 63. cikkel ellentétes-e az, hogy a belföldi illetőségű nyugdíjalapoknak fizetett osztalékokat és a külföldi illetőségű nyugdíjalapoknak fizetett osztalékokat Svédországban eltérő szabályok szerint adóztatják, amelyek szerint csak ez utóbbiakat terheli forrásadó.

2. A belföldi illetőségű befektetők és a külföldi illetőségű befektetők adójogi helyzetének objektív összehasonlíthatóságáról

52. Amint azt a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából kiderül, hogy a közvetlen adók esetében a belföldi illetőségű személyek és a külföldi illetőségű személyek nem feltétlenül vannak összehasonlítható helyzetben, és különösen a jövedelemadót illetően eltérő a külföldi illetőségű személyek helyzete, mivel a jövedelmük meghatározó része a leggyakrabban nem a forrás szerinti államban, hanem a lakóhelyük szerinti államban összpontosul.²⁴ Mindazonáltal attól kezdve, hogy valamely tagállam azonos adót vet ki az ezen államban székhellyel rendelkező társaságok által nemcsak a belföldi, hanem a külföldi illetőségű befektetőknek fizetett osztalékra is, amint az Hollandiában történt, az adózók e két kategóriájának helyzete hasonló egymáshoz, és őket ennél fogva az EUMSZ 63. cikknek megfelelően egyenértékű adójogi bánásmódban kell részesíteni.²⁵

53. Kétségtelen, hogy a Bíróság a Truck Center ítéletben megállapította, hogy a külföldi illetőségű személyek tekintetében *eltérő adózási szabályok* alkalmazása, mint amelyeket a belföldi illetőségű személyekre alkalmaznak,²⁶ *önmagában véve* nem *ellentétes* a tőke szabad mozgásával, pontosítva, hogy az adózók e két kategóriájának helyzete a jelen ügyben objektíve nem volt összehasonlítható, figyelemmel többek között arra, hogy az érintett tagállam eltérő helyzetben van aszerint, hogy az adót illetőség szerinti államként vagy forrás szerinti államként veti-e ki, valamint, hogy a szóban forgó eltérő adóztatások eltérő jogalapokon nyugodtak.²⁷ Mindazonáltal, amint azt a Bizottság a tárgyaláson hangsúlyozta, az említett ügy az adózási szabályok tekintetében fennálló objektív összehasonlíthatóságra vonatkozott, és e vita azóta már lezárult, míg az esetleges objektív összehasonlíthatóság jelen ügyekben felmerülő kérdése egy következő szinten helyezkedik el, amelyet nevezetesen a belföldi illetőségű személyek és a külföldi illetőségű személyek adójogi helyzete között magára az azon adóra tekintettel fennálló különbség jelent, amelyet a tőke egy adott olyan elemére – mint például az osztalék – vetnek ki, ami egy teljesen más problémakört alkot.

54. A jelen ügyekben az alkalmazandó jogszabályok mind a belföldi illetőségű adózók, mind a külföldi illetőségű adózók esetében az osztalékadó kivetésének azonos módjait írja elő, nevezetesen a forrásadó útján történő adókivetést, ami nem állt fenn az említett Truck Center ügyben, mivel az ott szóban forgó forrásadót csak a külföldi illetőségű társaságoknak fizetett kamatokra vetették ki. Ezenkívül véleményem szerint a Bíróság elemzését arra a megfontolásra alapította, hogy a kamatokban részesülő belföldi illetőségű társaságokat nem részesítették szisztematikusan kedvezőbb bánásmódban, mint a kamatokban részesülő külföldi illetőségű társaságokat.²⁸ Ennél fogva az említett ítélet nem támaszthatja alá a holland kormány azon álláspontját, amely szerint a helyzetek objektíve nem összehasonlíthatóak, amikor mind a belföldi illetőségű személyeket, mind a külföldi illetőségű személyeket azonos típusú jövedelemre kivetett forrásadó terheli, azonban az előbbiek ezt az adót beszámíthatják egy másik adóba, míg az utóbbiak számára végleges jellegű terhet jelent.

24 — Lásd többek között: Amurta-ítélet (C-379/05, EU:C:2007:655, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); Grünwald-ítélet (C-559/13, EU:C:2015:109, 25. pont).

25 — Lásd: Amurta-ítélet (C-379/05, EU:C:2007:655, 38. és 39. pont); Tate & Lyle Investments végzés (C-384/11, EU:C:2012:463, 31. és 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

26 — C-282/07, EU:C:2008:762. Ebben az ügyben a külföldi illetőségű személyekre forrásadó vonatkozott, míg a belföldi illetőségű személyeket egy az adózó által tett nyilatkozat alapján adóztatták.

27 — Uo. (41–52. pont). A Bíróság kiemelte, hogy „amikor mind a kamatot fizető társaság, mind az e kamatokban részesülő társaság belgiumi illetőségű, a belga állam helyzete más, mint amikor a belföldi illetőségű társaság külföldi illetékességű társaságnak fizet kamatokat, mivel az első esetben a belga állam az érintett társaságok illetősége szerinti államként, míg a második esetben a kamatok forrása szerinti államként jár el”, és hogy „a kamatok belföldi illetőségű társaság által más belföldi illetőségű társaságnak történő fizetése, illetve e kamatoknak a belföldi illetőségű társaság által külföldi illetőségű társaságnak történő fizetése eltérő adóztatást von maga után, amely eltérő jogalapokon nyugszik”.

28 — Uo., 49. pont, ahol a Bíróság hangsúlyozza, hogy az adó kivetésének szabályaira vonatkozó, feltárt eltérő bánásmód nem biztosít szükségszerűen előnyt a belföldi illetőségű személyek számára.

55. A Bíróság ítélezési gyakorlatának fényében a belföldi és a külföldi illetőségű adózók ekképpen összehasonlítható helyzetének összehasonlítása szempontjából a számomra meghatározónak tűnő tényező a tőke szabad mozgása esetleges tiltott korlátozásának jellemzése érdekében *nem annyira* a szóban forgó jogi szabályozás *célja*,²⁹ amint azt a holland és a svéd kormány állítja, *mint inkább* az a körülmény, hogy egy tagállami szabályozás nem vezethet be olyan eltérő bánásmódot, amely a *gyakorlatban* azzal a *hatással* jár, hogy a külföldi illetőségű személyek tekintetében végeredményben *súlyosabb adóteher* áll fenn, és amely ily módon alkalmas arra, hogy ez utóbbiakat visszatartsa az említett szabadság igénybevételétől.³⁰ Ezekre a megfontolásokra a későbbiekben még visszatérek.³¹

56. Véleményem szerint tehát J. B.G.T. Miljoen, X és a Société Générale a holland osztalékadó kivetésének szabályai tekintetében a belföldi illetőségű befektetőkkel összehasonlítható helyzetben van, és a vonatkozó nemzeti rendelkezések összességének esetleges hátrányosan megkülönböztető hatását meg kell vizsgálni a tőke szabad mozgásához kapcsolódó követelmények fényében.

3. Az adójogi helyzetek összehasonlításáról a holland osztalékadó hatálya alá tartozó természetes személyek tekintetében (a C-10/14. és a C-14/14. sz. ügyben előterjesztett első kérdés)

57. Amennyiben valamely hollandiai illetőségű természetes személy az általa holland társaságokban birtokolt részesedésekből származó osztalékokban részesül, úgy az e részesedésekből származó jövedelem tekintetében nemcsak osztalékadó hatálya alá tartozik, hanem az ugyanezen részesedésekkel való rendelkezés alapján a „3. rovat” szerintinek minősített jövedelemadó hatálya alá is. Ez utóbbi adó, amelynek mértéke 30%-ot tesz ki, az e részesedések átlagos értékéig fizetendő, és úgy tekintik, hogy e részesedések minden évben átalány jelleggel – a finanszírozási kötelezettségek levonásával kapott – nettó értékük 4%-ában meghatározott rögzített hozamot eredményeznek. Annak ellenére, hogy a Hoge Raad ezt jogilag – többek között az adóügyi egyezmények alkalmazása céljából³² – jövedelemadónak minősíti, ez az úgynevezett „3. rovat” szerinti adó gazdasági szempontból inkább vagyoadót jelent, amelyet a hozamalap átalányértékére vetnek ki, 1,2%-ig – vagyis a 4%-nak a 30%-áig – terjedő adómértékkel. A belföldi illetőségű személy minden esetben részesülhet a tőle levont osztalékadó visszatérítésében, akár ezen adóelőlegnek az általa egyébként fizetendő jövedelemadóba történő beszámítása, akár ezen előbbi adó visszafizettetése útján, amennyiben annak összegénél alacsonyabb vagy nullával egyenlő összegű jövedelemadó-fizetési kötelezettség terheli.

29 — Véleményem szerint ezt a tényezőt inkább a tőke szabad mozgása korlátozásának közérdeken alapuló nyomós okra alapított esetleges igazolása szintjén kell figyelembe venni.

30 — Így a Bizottság kontra Finnország ítéletben (C-342/10, EU:C:2012:688, 32. és 33. pont) a Bíróság kiemelte, hogy „a belföldi illetőségű nyugdíjalapok által kapott osztalékok *gyakorlatilag adómentesek vagy majdnem adómentesek* a szóban forgó nemzeti szabályozás rendelkezéseinek *hatására*”, és hogy „a más tagállamban illetőséggel rendelkező nyugdíjalapok részére fizetett [osztalékok] [...] *hátrányos kezelése* alkalmas arra, hogy *visszatartsa* [ezen alapokat] [...] attól, hogy befektetessenek a Finn Köztársaságban, és következésképpen az EUMSZ 63. cikk alapján főszabály szerint *tiltott módon korlátozza* a tőke szabad mozgását” (kiemelés tőlem). Lásd még többek között: Gerritse-ítélet (C-234/01, EU:C:2003:340, 54. pont); Bouanich-ítélet (C-265/04, EU:C:2006:51, 33–35. és 55. pont).

31 — Lásd a jelen indítvány 62. és azt követő pontjait.

32 — Egy 2006. december 1-jei ítéletben (42211. sz., LJN AV5017) a Hoge Raad megállapította egyrészt, hogy „[a] jövedelemadónak a [jövedelemadóról szóló] törvény 2.3. cikke c) pontjának értelmében vett, megtakarításból és befektetésekből származó adóköteles jövedelemre történő kivetése, amelyet a törvény 5.1. és azt követő cikkei részleteznek, [...] egy vagyoadó jellemzőit mutatja, ezért bizonyos tekintetben a Hollandiában 2001. január 1-jéig [...] kivetett vagyoadó utódának tekinthető. Ez az adó [...] mindazonáltal a 2001. január 1-jéig kivetett jövedelemadó utóda is”, és másrészt, hogy „a megtakarításból és befektetésekből származó adóköteles jövedelmet terhelő adó beépítésre került a jövedelmet alkotó egyéb elemeket terhelő adóba. Ezt a körülményt kell döntőnek tekinteni. A szóban forgó adót tehát az egyezmény alkalmazása szempontjából jövedelemadónak kell tekinteni” (idézi többek között a Hoge Raad mellett működő főtanácsnok a C-10/14. sz. ügyben az alapeljárásra vonatkozó indítványának 7.16. pontjában).

58. Ezzel szemben, amennyiben ezen osztalékokban nem hollandiai illetőségű rendelkező természetes személy részesül, e személy általában csak az osztalékadó hatálya alá tartozik, amelyet 15%-os adómértékkel a ténylegesen kifizetett osztalékok bruttó összegére vetnek ki, anélkül, hogy lehetőség lenne bármilyen költségek levonására. Amennyiben egy külföldi illetőségű személyt a holland társaságokban fennálló részesedései alapján nem terhel jövedelemadó-fizetési kötelezettség, esetében nem kerülhet sor a levont osztalékadó beszámítására, így az említett adó végleges jellegű, amennyiben a külföldi illetőségű adózók tekintetében végleges jelleggel kerül kivetésre.³³

59. Amint azt a Hoge Raad mellett működő főtanácsnok a C-10/14. és a C-14/14. sz. ügyben szereplő alapeljárásokra vonatkozó indítványában³⁴ megjegyezte, a holland jogi szabályozásból következik, hogy egyrészt a fent említett két esetben alkalmazott adó mind az adóalap, mind a tényleges adómérték tekintetében eltér,³⁵ és másrészt, a külföldi illetőségű személyek hátrányosabb helyzetbe kerülhetnek, mint a belföldi illetőségű személyek, mivel csak ez utóbbiak esetében mondható el, hogy először is, adómentes vagyონrésszel rendelkeznek, másodsor, őket nettó adóalap alapján adóztatják, és harmadszor, jogosultak levonásokra.

60. E körülményekre tekintettel a holland jogi szabályozás közvetlenül hátrányosan megkülönböztetőnek tűnhet, mivel csak a belföldi illetőségű személyek mentesülnek minden esetben *de facto* az osztalékadó alól. Az őket terhelő forrásadó ugyanis utóbb mindig semlegesül, akár jövedelemadó-előlegként történő beszámítás, akár visszatérítés útján. Másként fogalmazva, ezen adózók számára a holland osztalékadó valójában nem adót jelent, hanem inkább más adók előzetesen történő megfizetését. Ezenkívül a jövedelemadó adóalapja nem foglalja magában a ténylegesen kifizetett osztalékokat, amelyek tehát önmagukban nem adókötelesek.³⁶ Ily módon két, azonos nettó értékű befektetéssel rendelkező belföldi illetőségű befektető azonos összegű jövedelemadót fizet, függetlenül attól, hogy részükre hollandiai társaságok fizettek-e osztalékot, vagy sem.

61. Valójában tehát ilyen különbség áll fenn a belföldi és a külföldi illetőségű természetes személyekkel szembeni adójogi bánásmód terén, nem csupán az alkalmazott adóztatási módszereket, de a tekintetükben fennálló terhet illetően is, ami véleményem szerint szinte lehetetlenné teszi az összehasonlítást pusztán az osztalékok figyelembevételével. Egyébiránt a holland kormány által hivatkozott célkitűzés, amely szerint a szóban forgó jogi szabályozás célja a belföldi illetőségű személyek jogi kettős adóztatásának megelőzése, nem teljesen meggyőző. Mivel ugyanis az osztalékadó és a jövedelemadó adóalapja eltérő, nem lehet *az ugyanazon adóalanynál ugyanazon jövedelmet kétszeresen érintő adóztatásról* beszélni, jóllehet elképzelhető, hogy az adóztatási politika szempontjából ez a célkitűzés vezérelte a holland jogalkotót.

62. Mindenesetre a tőke szabad mozgásának elvére tekintettel véleményem szerint nem célszerű és nem is elegendő önmagában csak az osztalékok holland adóztatását figyelembe venni. Ehelyett be kell vonni az elemzésbe a Hollandiában székhellyel rendelkező társaságokban fennálló részesedések birtoklásából származó jövedelmek adóztatásának egészét. E tekintetben megjegyzem, hogy a belföldi illetőségű befektetőket a jövedelemadó keretében átalány adóalap alapján adóztatják, amely a tőkéből származó jövedelmek minden formája, így az osztalékok, a kamatok és a vagyonnövekedés

33 — A holland szabályozás tartalmát összefoglaló ezen információk többek között a Hoge Raad mellett működő főtanácsnoknak a C-10/14. sz. ügyben (6.1–6.8. pont), illetve a C-14/14. sz. ügyben (5.1–5.8. pont) szereplő alapeljárásra vonatkozó indítványából derülnek ki, ahol a főtanácsnok a parlamenti anyagokat idézi, amelyek megerősítik, hogy a belföldi illetőségű személyekre vonatkozóan kialakított rendszer hajlik arra, hogy „megenged[je] a levont osztalékadó teljes kompenzálását a végső soron a vagyon hozamát terhelő adóként fizetendő adóval” (Kamerstukken II 1998/99, 26 727, 3. sz., [Memorie van Toelichting], 43. o.).

34 — Uo.

35 — Az adóalap eltérő, mivel a belföldi illetőségű személyek által fizetendő jövedelemadó alapját a jövedelmek – amelynek a részesedések a részét képezik – átlagos vagyoni értéke alkotja, míg a külföldi illetőségű személyek esetében a kivetett osztalékadó adóalapját a részesedésekből származó, ténylegesen kifizetett jövedelem jelenti. Az adómérték szintén eltérő, mivel az a belföldi illetőségű személyek által átalányalapon fizetendő jövedelemadó esetében elméletileg 30%-ot tesz ki, míg az a külföldi illetőségű személyek esetében kivetett osztalékadó tekintetében 15%.

36 — Az osztalékok csak egyfajta helyettesítés útján tartoznak a jövedelemadó adóalapjába, a bankszámlákon található pénzösszegekként, amelyek az adóalap részét képezik. A gyakorlatban azt a befektetőt, aki az osztalékokból származó vagyont az év vége előtt felhasználja, vagy azt nem adóköteles javak megszerzésébe fekteti be, e vagyon után egyáltalán nem adóztatják meg.

tekintetében egyfajta „helyettesítőként” működik. Ezzel szemben a külföldi illetőségű befektetők az osztalék után levont forrásadó hatálya alá tartoznak, amely számukra végleges adót jelent, azonban nem adókötelesek a vagyonnövekedés vagy a tőkéből származó jövedelmek egyéb elemei tekintetében, amelyhez az általuk birtokolt részesedések hozzájárulhatnak.

63. Ebből következik véleményem szerint, hogy J. B. G. T. Miljoen javaslata, amely a részesedések birtoklását terhelő jövedelemadó két részre – nevezetesen az osztalékoknak megfelelő és a vagyonnövekedésnek megfelelő részre – osztására vonatkozik,³⁷ elméleti eleganciája ellenére nem megalapozott. Mivel a belföldi illetőségű befektető nem kerülheti el, hogy a hollandiai részesedések birtoklásán alapuló jövedelemadó a vagyonnövekedést és a nem realizált tőkenyerességet is magában foglalja, véleményem szerint nem lenne megfelelő, ha az összehasonlítás csak ezen adónak az elméletileg az osztalékokhoz köthető részére terjedne ki.

64. Álláspontom szerint a belföldi illetőségű személyek és a külföldi illetőségű személyek helyzetének összehasonlítása szempontjából a releváns tényező az adóteher, amely végső soron a befektetők e két kategóriája tekintetében fennáll, és amely tehát alkalmas arra, hogy a határokon átnyúló tőke mozgásokat jelentő, Hollandiában részvényportfóliók formájában eszközölt befektetéseket a más tagállamokban történő hasonló befektetéseknél többé vagy kevésbé vonzóvá tegye. Ezt az álláspontot alátámasztja a Bíróság fentiekben hivatkozott³⁸ ítélezési gyakorlata is, amely szerint a döntő szempont e tekintetben az a tényleges adóteher, amelyhez a szóban forgó szabályozás valójában vezet.³⁹ Az ily módon a hollandiai részesedések birtoklása által Hollandiában az adózás szintjén kifejtett hatásokra vonatkozó összehasonlítás véleményem szerint ésszerűen elvégezhető annak ellenére, hogy a belföldi illetőségű befektetőknek kifizetett osztalékok önmagukban nem adókötelesek.

65. E körülményekre tekintettel azt a választ javaslom, hogy olyan esetben, amelyben a forrás szerinti állam a kifizetett osztalékból levonta az osztalékadót, az EUMSZ 63. cikk alkalmazásakor a külföldi illetőségű természetes személyekkel és a belföldi illetőségű természetes személyekkel szembeni adójogi bánásmód közötti összehasonlítás során figyelembe kell venni a belföldi illetőségű személyek által birtokolt részesedéseket terhelő azon jövedelemadót is, amelynek tekintetében az osztalékadó adóelőleget képez.

4. Az adójogi helyzet összehasonlításáról a holland osztalékadó hatálya alá tartozó társaságok tekintetében (a C-17/14. sz. ügyben előterjesztett első kérdés)

66. A C-17/14. sz. ügyben a kérdést előterjesztő bíróság jelzi, hogy a Société Générale által hivatkozott eltérő bánásmód arra vezethető vissza, hogy belföldi tényállás esetén a befektetők a holland osztalékadót levonhatják az általuk Hollandiában fizetendő társasági adó előlegeként, míg az osztalékadó nem vonható le előlegként a külföldi vonatkozású tényállások – és így az érintett – esetében.⁴⁰

37 — J. B. G. T. Miljoen szerint „egy belföldi illetőségű személy esetében figyelembe veendő átalányalapot ketté kell osztani az osztalékból származó hozamra és a tőkenövekedésből származó hozamra” annak érdekében, hogy az összehasonlításban a hozamnak csak a ténylegesen kifizetett osztalékoknak megfelelő része kerüljön figyelembevételre (a C-10/14. sz. ügyben hozott előzetes döntéshozatalra utaló határozat 3.3.3. pontjának i. alpontja).

38 — Lásd a jelen indítvány 55. pontját.

39 — E tekintetben lásd a Bíróság által a Gerritse-ítéletben (C-234/01, EU:C:2003:340, 54. pont), valamint a Bouanich-ítéletben (C-265/04, EU:C:2006:51, 55. pont) megkövetelt összehasonlítást.

40 — Az említett ügyben hozott előzetes döntéshozatalra utaló határozat 3.4.2. pontja.

67. A Truck Center ítélet e tekintetben fennálló esetleges relevanciáját illetően úgy vélem, hogy az a körülmény, hogy az osztalékadó az osztalékban részesülő, Hollandiában székhellyel rendelkező társaságokat és a nem ott székhellyel rendelkező társaságokat egyaránt terheli, olyan tényező, amely – amint arra már rávilágítottam⁴¹ – a jelen ügy és az említett ítélet alapjául szolgáló ügy⁴² közötti lényeges különbséget jelent.

68. Egyébiránt megjegyzem, hogy a társasági adóról szóló holland törvénynek a C-17/14. sz. ügyben releváns rendelkezései jelentős mértékben különböznek a jövedelemadóról szóló holland törvénynek a C-10/14. és a C-14/14. sz. ügyben releváns rendelkezéseitől, mivel a belföldi illetőségű társaságoknak fizetett osztalékok önmagukban a társasági adó adóalapjának részét képezik, ami nem áll fenn a személyi jövedelemadó esetében.

69. Mindazonáltal a C-10/14. és a C-14/14. sz. ügy kapcsán a fentiekben kifejtett megfontolások, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat véleményem szerint ugyanúgy, sőt, még inkább érvényesek a C-17/14. sz. ügyet illetően.

70. Következésképpen azt a választ javaslom, hogy olyan esetben, amelyben a forrás szerinti állam a kifizetett osztalékból levonta az osztalékadót, az EUMSZ 63. cikk alkalmazásakor a külföldi illetőségű társaságokkal és a belföldi illetőségű társaságokkal szembeni adójogi bánásmód közötti összehasonlítás során figyelembe kell venni a belföldi illetőségű személyek által birtokolt részesedéseket terhelő azon társasági adót is, amelynek tekintetében az osztalékadó adóelőleget képez.⁴³

C – A külföldi illetőségű befektetőre háruló tényleges adótehernek a belföldi illetőségű befektetőre háruló tényleges adóteherhez viszonyított értékelési szempontjairól (a három ügyben előterjesztett második kérdés)

1. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdések tárgyról

71. A jelen egyesített ügyekben feltett második kérdéseket másodlagos jelleggel terjesztették elő, arra az esetre, ha a Bíróság azt állapítaná meg – amint azt javaslom –, hogy a Hollandián kívüli és a hollandiai illetőségű adózók adójogi helyzetének összehasonlítása érdekében figyelembe kell venni az ez utóbbiakat végső soron terhelő adót, vagyis a jövedelemadót (C-10/14. és C-14/14. sz. ügy), illetve adott esetben a társasági adót (C-17/14. sz. ügy).

72. E három ügyben a kérdést előterjesztő bíróság a Bíróságnak azon szempontok típusaira vonatkozóan tesz fel kérdést, amelyek lehetővé teszik annak értékelését, hogy az osztalékokhoz kapcsolódó tényleges adóteher magasabb-e egy külföldi illetőségű személy, mint egy belföldi illetőségű személy tekintetében, megjelölve olyan különböző tényezőket, amelyeket e tekintetben esetlegesen figyelembe lehet venni.

73. Az első két ügyben előterjesztett kérdéseket és a harmadik ügyben előterjesztett kérdést közös pontjaik ellenére véleményem szerint el kell különíteni, egyrészt a természetes személyek, illetve a társaságok részére Hollandiában fizetett osztalékokat szabályozó nemzeti adójogi rendelkezések különleges jellemzői, másrészt pedig a kérdést előterjesztő bíróság által megjelölt összehasonlítási szempontok jellege közötti különbségek miatt.

41 — Lásd a jelen indítvány 53. és 54. pontját.

42 — C-282/07, EU:C:2008:762.

43 — Az osztalékadó a belföldi illetőségű személyek esetében adóelőlegként csak a holland adóhatóság és az érintett adózó közötti pénzmozgásokat érinti. E tekintetben az említett összehasonlítás elvégzése érdekében figyelembe veendő tényleges adóteher csak az adózó által fizetendő jövedelemadó vagy társasági adó által jelentett tehertől függ. A jelen három ügyben előterjesztett első kérdések megválaszolása céljából ezért választottam az „amelynek tekintetében az osztalékadó adóelőleget képez” kifejezést a kérdést előterjesztő bíróság által használt, „amelyből a belföldi illetőségű személyek esetében levonják az osztalékadót” megfogalmazás helyett.

2. A tényleges adóteher értékeléséről a holland osztalékadó hatálya alá tartozó természetes személyek tekintetében (a C-10/14. és C-14/14. sz. ügyben előterjesztett második kérdés)

74. A belföldi és a külföldi illetőségű személyek tényleges adóterheinek értékelése érdekében a kérdést előterjesztő bíróság mind a C-10/14. sz., mind a C-14/14. sz. ügyben a külföldi illetőségű személyt terhelő holland osztalékadó és a belföldi illetőségű személy által fizetendő holland jövedelemadó összehasonlítását javasolja, tekintettel arra, hogy ez utóbbi adó különleges jellemzője, hogy azt „az osztalékfizetés évében a holland társaságokban meglévő teljes befektetésijegy-állományból számított átalányjövedelem alapján számít[ják] ki”. A C-14/14. sz. ügyben a kérdést előterjesztő bíróság ezt még kiegészíti egy esetleges további összehasonlítási szemponttal, nevezetesen a belföldi illetőségű személyek adómentes jövedelmével, kifejezetten hivatkozva a Welte-ítéletre.⁴⁴

75. Lényegében annak meghatározására kéri a Bíróságot, hogy az említett tényleges adóterhek értékelése során mennyiben lehet akár a belföldi illetőségű személyek hollandiai társaságokban fennálló részesedéseiből származó jövedelmei adóztatásának szabályaira, akár más szempontokra támaszkodni. Az osztalékok adóztatásának szabályait egységesítő uniós jogi rendelkezések hiányában véleményem szerint az ezen összehasonlítás során alkalmazandó szempontoknak a lehető legközelebb kell állniuk a szóban forgó adójogi szabályozás által a belföldi illetőségű befektetők javára kialakított rendszer elemeihez, mivel a belföldi illetőségű személyeknek egy alacsonyabb adóteher révén esetlegesen biztosított előnyt a befektetők e kategóriájára alkalmazott szabályok határozzák meg.

76. A tényleges adóteher meghatározásának e megközelítését véleményem szerint alátámasztja a Bouanich-ítélet is, amelynek háttere hasonlóságokat mutat a C-10/14. és a C-14/14. sz. ügy hátterével.⁴⁵ Ebben az ítéletben a Bíróság megállapította, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak kell „az előtte folyamatban levő ügyben *megvizsgálnia*, hogy a névérték levonása és a 15%-os felső adóhatár alkalmazása a külföldi illetőségű részvényesek esetében *nem eredményez-e kedvezőtlenebb elbánást* ez utóbbiak számára, mint a belföldi illetőségű részvényesek számára, akik levonhatják a részvényvásárlás költségét, és 30%-os adókulcsot alkalmazhatnak”.⁴⁶ Ez tehát a tényleges eredmény, amelyet egy tagállami szabályozás átfogó alkalmazása végső soron „eredményez”, és amelyet a döntőnek tekintettek annak értékelése szempontjából, hogy a belföldi illetőségű adózók kedvezőbb bánásmódban részesülnek-e, mint a külföldi illetőségű adózók.

77. A C-10/14. és a C-14/14. sz. ügyre vonatkozó előzetes döntéshozatalra utaló határozatok indokolásából kiderül, hogy az első összehasonlítási szempont, amelyet a Hoge Raad vizsgál, arra az *átalányalapra* vonatkozik, amelynek alapján a belföldi illetőségű személyeket terhelő holland jövedelemadót kiszámítják.⁴⁷ A kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ a Bíróságtól, hogy összehasonlítható-e ez utóbbi adó, amelyet fiktív módon, a befektetések nettó értékéből képzett átlag alapján számítanak ki,⁴⁸ a külföldi illetőségű személyektől levont holland osztalékadóval, amelyet a ténylegesen kifizetett osztalékok összege alapján számítanak ki.

78. A fentiekben részletezett okokból⁴⁹ úgy vélem, hogy az összehasonlítást egyrészt egy külföldi illetőségű befektető által fizetendő osztalékadó, és másrészt egy belföldi illetőségű befektető által hasonló részvényportfólió birtoklására tekintettel fizetendő jövedelemadó alapján kell elvégezni.

44 — C-181/12, EU:C:2013:662.

45 — C-265/04, EU:C:2006:51. Az említett ítélet alapjául szolgáló ügy olyan helyzetre vonatkozott, amelyben a nemzeti szabályozás előírta, hogy tőkeleszállítás esetén 15%-os adómértékkel, osztalék módjára adózik a külföldi illetőségű részvényesnek a részvények bevonása után járó kifizetés, anélkül, hogy levonható lenne a bevont részvények megvásárlásának költsége, azonban a részvények névértékének levonásához való joggal. Ezzel szemben a belföldi illetőségű részvényesnek kifizetett ezen összeg 30%-os adómértékkel, tőkenyerességként adózott, és a megvásárlás költségét le lehetett vonni.

46 — Uo. (22. és 52–55. pont, kiemelés tőlem).

47 — Emlékeztetek arra, hogy a jövedelemadóról szóló törvény 5.2. cikke értelmében a Hollandiában lakóhellyel rendelkező személyek befektetési műveleteiből származó jövedelem adóalapja átalány jelleggel az adófizetés alapjául szolgáló év január 1-jén fennálló hozamalap és a december 31-én fennálló hozamalap közötti átlag 4%-ában kerül megállapításra.

48 — A jövedelemadóról szóló törvény 5.3. cikke rögzíti, hogy a „hozamalap” a „vagyon kötelezettségek értékével csökkentett értéke”.

49 — Lásd a jelen indítvány 62–65. pontját.

79. A kérdést előterjesztő bíróság által kiemelt második összehasonlítási szempont az irányadó *referencia-időszakra* vonatkozik. A kérdést előterjesztő bíróság vizsgálja, hogy a külföldi illetőségű személyektől levont osztalékadót kizárólag azzal a jövedelemadóval kell-e összehasonlítani, amelyet a belföldi illetőségű személyeknek az osztalékfizetés évében kell megfizetniük, vagy több évet – adott esetben hány évet – kell figyelembe venni.⁵⁰

80. Mivel a jövedelemadóról szóló törvénynek a holland adózókra alkalmazandó rendelkezései a „naptári év” során szerzett jövedelmet tekintik viszonyítási pontnak,⁵¹ véleményem szerint ez az időtartam jelenti az egyetlen megfelelő szempontot, amint azt másodlagosan J. B. G. T. Miljoen és X, valamint a holland kormány és a Bizottság is javasolja.

81. Ami a harmadik összehasonlítási szempontot illeti, úgy tűnik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság ingadozik aközött, hogy a külföldi illetőségű személynek a referencia-időszakban kifizetett holland osztalékokat *összességében* vegye-e figyelembe, az érintett által holland társaságokban fennálló valamennyi részesedésére kiterjedően, vagy *külön-külön*, az érintett részére ebben az időszakban osztalékot fizető egyes holland társaságokként elkülönítve.

82. A Bizottsághoz és a holland kormányhoz hasonlóan úgy vélem, hogy a tényleges adóterhek összehasonlítása szempontjából az első megközelítés a leghelyesebb, mivel a belföldi illetőségű személyek adóztatása a holland társaságokban fennálló részesedések összességéhez köthető átalány-hozamalap alapján történik.

83. Végül a negyedik, csak a C-14/14. sz. ügyben felvetett összehasonlítási szempont a kizárólag a belföldi illetőségű adózókat megillető *jövedelemadó-mentes jövedelemre* vonatkozik.⁵² Mivel a vagyon meghatározott részének e mentesítése módosítja az adóalapot a belföldi illetőségű személyek jövedelmei tekintetében, és így tekintetükben végső soron az adóterhet is, véleményem szerint azt a szóban forgó összehasonlítás érdekében figyelembe kell venni, amint azt X és a – helyesen az e szabály célkitűzésére hivatkozó – Bizottság is állítja.⁵³

84. Valójában, amint azt a Bizottság hangsúlyozza, az adómentes vagyonrész progresszív jelleget kölcsönöz az átalányadózásnak, ami a belföldi illetőségű befektetőknek kedvez.⁵⁴ Véleményem szerint a Welte-ítélet, amelyre az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés kifejezetten hivatkozik, analógia útján ténylegesen lehetővé teszi az e mentesítés figyelembevételének megerősítését, mivel ott a Bíróság elfogadta, hogy figyelembe kell venni egy olyan illetékmentességet, amely eltérően befolyásolta az illetékalapot attól függően, hogy az érintett személyek belföldi vagy külföldi illetőségűek voltak-e.⁵⁵

50 — Ez a kérdés a kérdést előterjesztő bíróság azon megállapításán alapul, hogy „egy évben erősen ingadozhat a tényleges osztalékjövedelem és az átalány-adóalap közötti viszony”.

51 — Lásd az említett törvény 5.2. és 7.1. cikkét.

52 — A jövedelemadóról szóló törvény 5.2. és 5.5. cikkével összhangban az adóalapot meghatározó átalány jellegű átlagot csak akkor veszik figyelembe, ha az „meghaladja a vagyon adómentes részét”, és „az adómentes tőke 20 014 eurót tesz ki”.

53 — A Bizottság megjegyzi, hogy a jövedelemadóról szóló törvény indokolása rögzíti, hogy az adómentes vagyon biztosításának célja a 3. rovat szerinti adó beszedésének hatékonyabbá tétele, nevezetesen a belföldi illetőségű személyek esetében a megtakarításból és befektetésekből származó jövedelmek átalányalapon történő adóztatása, tekintettel arra, hogy ez lehetővé teszi a kevés vagyonnal rendelkező adózók számára, hogy ne fizessenek adót. A Bizottság – helyesen – előadja, hogy e célkitűzésnek a külföldi illetőségű személyek esetében is érvényesülnie kellene.

54 — A Bizottság írásbeli észrevételeiben bemutatja, hogy az adómentes vagyonrész hogyan érintheti a tényleges adóterhet.

55 — Az említett Welte-ítéletben (C-181/12, EU:C:2013:662), amelynek meghozatalára egy – a tőke szabad mozgásának körébe tartozó műveletnek minősülő – ingatlannal kapcsolatos örökléssel összefüggésben került sor, a Bíróság megállapította, hogy e szabadságot korlátozza az olyan tagállami szabályozás, amely olyan, az illetékalapot módosító illetékmentességet biztosít, amely nagyobb mértékű, ha az örökhagyó vagy az örökös ebben az államban rendelkezik lakóhellyel (21. és azt követő pontok). Ezenkívül e korlátozás esetleges igazolhatósága keretében a Bíróság a szóban forgó helyzetek összehasonlíthatóságát az ezen illetékmentesség biztosítására vonatkozó feltételek vizsgálata útján elemezte (45. és azt követő pontok).

85. Ezzel szemben, ami a Schumacker-ítélet⁵⁶ e tekintetben fennálló jelentőségét illeti, ami a jelen ügyekben vita tárgyát képezi,⁵⁷ nem látom, hogy ez az ítélet mennyiben szolgálna a jelen esetben hasznos szempontokkal, mivel annak tárgyát egy olyan külföldi illetőségű munkavállalóval szembeni hátrányos megkülönböztetés képezte, akinek személyes és családi körülményeit az adózás szempontjából sem a lakóhelye szerinti, sem a munkavégzés helye szerinti államban nem vették figyelembe.⁵⁸ Márpedig a jelen esetben a jövedelemadóról szóló holland törvény úgy rendelkezik, hogy az adóköteles tőke egy részének adó alóli mentesítése nem az adózó személyes körülményein vagy az adó megfizetésére való képességén alapul, hanem kizárólag azon tőke összegén, amellyel rendelkezik.⁵⁹

86. Véleményem szerint a gyakorlatban az azon tényleges adóteherrel való összehasonlítás érdekében, amely egy külföldi illetőségű személy tekintetében egy hollandiai részvényportfólió után levont osztalékadó alapján fennáll, mindenekelőtt le kell vonni a kötelezettségek,⁶⁰ kedvezmények és mentességek miatti valamennyi olyan levonást, amelyben a belföldi illetőségű személyek a jövedelemadó keretében részesülhetnek, majd ki kell számítani a vagyon átlagos nettó értékének 4%-ában meghatározott átalányhozamot, és végül, a tőkejövedelemre alkalmazni kell a 30%-os adómértéket annak érdekében, hogy megkapjuk az egy belföldi illetőségű személy tekintetében a hasonló részvényportfólió birtoklása alapján végső soron fennálló tényleges adóterhet.

3. A tényleges adóteher értékeléséről a holland osztalékadó hatálya alá tartozó társaságok tekintetében (a C-17/14. sz. ügyben előterjesztett második kérdés a) és b) része)

87. A C-17/14. sz. ügyben előterjesztett, két részből álló második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság azon szempontok meghatározására kéri a Bíróságot, amelyek annak megállapítása szempontjából relevánsak, hogy egy az összehasonlítást lehetővé tevő hipotetikus belső helyzetben⁶¹ az osztalékokat terhelő, a társasági adó jelentette tényleges adóteher alacsonyabb lenne-e, mint az osztalékokat a jelen esetben terhelő forrásadó. A kérdést előterjesztő bíróság különösen arra vár választ, hogy e tekintetben figyelembe kell-e venni „minden olyan költséget [...], amely gazdasági szempontból az osztalékfizetés alapjául szolgáló részvényekhez kapcsolódik” (a 2. kérdés a) része), és amennyiben nem, úgy figyelembe kell-e venni „a járulékosan vásárolt osztalékok esetleges levonását” vagy „az érintett részvények birtoklása folytán esetlegesen felmerült finanszírozási terhet” (a 2. kérdés b) része).

88. Ami az előzetes döntéshozatalra utaló határozatot illeti, ezt a kérdést azért ilyen módon fogalmazták meg, mivel a Société Générale előadta, hogy saját kereskedelmi tevékenységeire tekintettel a hasonló belföldi illetőségű társaság adóterhével való összehasonlítás szempontjai között nemcsak a közvetlenül az osztalékokhoz kapcsolódó költségeknek kell szerepelniük, amint azt a Rechtbank Haarlem elfogadta, hanem az osztalékok származása szerintitől eltérő, de azokkal összefüggő

56 — C-279/93, EU:C:1995:31, 38. pont.

57 — A C-14/14. sz. ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozat megemlíti (3.6.1. pont), hogy a fellebbezési szakaszban „[a] Gerechtshof ennek körében nem vette figyelembe az adómentes vagyont és az adójóváírásokat, mert nem hivatkoztak arra, és nem is bizonyították, hogy teljesültek az Európai Unió Bíróságának a C-279/93. sz. Schumacker-ügyben 1995. február 14-én hozott ítéletében [...] szereplő követelmények”.

58 — Az említett ügyben a Bíróság elé terjesztett problémakör annak meghatározását érintette, hogy az érintett személy lakóhelye szerinti tagállam, illetve azon tagállam közül, ahol dolgozott és ahol csaknem teljes jövedelmét szerezte, melyiknek kell az adóztatás során figyelembe vennie az érintett személyes körülményeit.

59 — Lásd az említett törvény 5.1. és 5.2. cikkét.

60 — Amennyiben a külföldi illetőségű adózó adott esetben bizonyítani tudja, hogy részvényportfólióját kölcsöntőkből finanszírozta.

61 — A Hoge Raad mellett működő főtanácsnoknak a C-17/14. sz. ügyben szereplő alapeljárásra vonatkozó indítványából (2.7. pont) kiderül, hogy a Société Générale, első- és másodfokon egyaránt bemutatott olyan különböző „belső helyzeteket”, amelyek szerinte a saját helyzetéhez hasonlóak, és amelyekben véleménye szerint a Holland Királyság kevesebb adót vet ki, mint az ő tekintetében.

tőkerészesedésekből és pozíciókból származó negatív árfolyam- és üzleti eredményeknek is. A Bíróság előtt a Société Générale arra hivatkozik, hogy az osztalékok elválaszthatatlanul összefüggnek valamely ügylet eredményének olyan egyéb elemeivel, mint „a kamatteher, a vásárlási ár és a részvények értékesítésének eredménye”⁶².

89. E kiterjesztő felfogással szemben a kérdést előterjesztő bíróság arra hivatkozik, hogy számos gyakorlati problémával járna, ha annak értékelése érdekében, hogy egy külföldi illetőségű társaság tekintetében az adóteher mennyiben magasabb, mint amely azt egy pusztán belső helyzetben terhelné, az adott eset minden sajátosságát figyelembe kellene venni. A kérdést előterjesztő bíróság példaként „a részvénybirtoklással kapcsolatos finanszírozási költségeket, valamint a tranzakciós költségeket és [az] esetlegesen járulékosan vásárolt osztalékot” említi, és az elemzést az ez utóbbira vonatkozó nemzeti ítélkezési gyakorlatra tekintettel folytatja le.⁶³

90. A holland, a német és a svéd kormányhoz, valamint a Bizottsághoz hasonlóan, és a kétségekkel ellentétben, amelyeket a kérdést előterjesztő bíróság táplálni látszik,⁶⁴ azt az álláspontot képviselem, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata a jelen kérdéskörre átvihető megfontolásokkal szolgál a válaszhoz.

91. Az állandó ítélkezési gyakorlatból kiderül ugyanis, hogy az olyan kiadások vonatkozásában, mint a működési költségek,⁶⁵ amelyek a valamely tagállamban adóköteles jövedelmet eredményező tevékenységgel közvetlen összefüggésben állnak, a belföldi illetőségűek és az említett tagállamban külföldi illetőségűek összehasonlítható helyzetben találhatók, tehát őket az adóztatás során azonos módon kell kezelni az e kiadások levonására vonatkozó lehetőség biztosítását illetően.

92. Ebből következik, hogy a szóban forgó nemzeti szabályozás akkor lehet ellentétes az EUMSZ 63. cikkel, ha egyrészt az olyan költségeket, mint amelyekre a Société Générale hivatkozik, az e típusú tevékenységgel közvetlen összefüggésben álló kiadásnak kell tekinteni, és másrészt, az ilyen kiadások levonására csak a belföldi illetőségű társaságok jogosultak.⁶⁶

93. A Bíróság pontosította, hogy az ezen ítélkezési gyakorlat értelmében vett közvetlen összefüggés fennállása abból a körülményből következik, hogy e kiadás elválaszthatatlan az említett adóköteles jövedelmeket létrehozó tevékenységtől, amint az az e jövedelmeket létrehozó tevékenység gyakorlásához szükséges kiadások esetében megállapítható.⁶⁷ A Bíróság már megállapította különösen,

62 — A Société Générale úgy érvel, hogy álláspontját, amely szerint a szoros funkcionális összefüggést mutató pénzügyi eszközöket egy egészként kell kezelni, a közös konszolidált társaságiadó-alapról (KKTA) szóló tanácsi irányelvre vonatkozó javaslat (COM(2011) 121 végleges) 28. cikke, valamint a Hoge Raad nemzeti adójogra vonatkozó ítélkezési gyakorlata is alátámasztja.

63 — Lásd a C-17/14. sz. ügyre vonatkozó előzetes döntéshozatalra utaló határozat 3.4.3.2. pontját.

64 — E bíróság az említett legutóbbi tényező kapcsán a Bizottság kontra Finnország ítéletre (C-342/10, EU:C:2012:688) hivatkozva először szembeállítja a jelen ügy körülményeit a Schröder-ítéletben (C-450/09, EU:C:2011:198, 40. pont) szereplőkkel annak alapján, hogy véleménye szerint „[a] portfólióosztalékokat [...] meg kell különböztetni a keresőtevékenységből származó jövedelemtől, és így képviselhető az az álláspont, hogy a működési költségekhez hasonló költségektől eltérően még az osztalékokhoz közvetlenül kapcsolódó költségeket sem kell figyelembe venni annak értékelésekor, hogy [...] hátrányos megkülönböztetés áll-e fenn” (kiemelés tőlem).

65 — Az ezen ítélkezési gyakorlatban szereplő „mint” kifejezés véleményem szerint azt mutatja, hogy a Bíróság elemzése hatókörét nem kívánta a működési költségek különös esetére korlátozni, ellentétben azzal a véleménnyel, amelyet a kérdést előterjesztő bíróság a jelen ügyben kifejezni látszik (lásd a jelen indítvány előző lábjegyzetét).

66 — Lásd többek között: Schröder-ítélet (C-450/09, EU:C:2011:198, 40. és azt követő pontok); Grünwald-ítélet (C-559/13, EU:C:2015:109, 29. és 30. pont).

67 — Ugyanott. Lásd még Bot főtanácsnok Schröder-ügyre vonatkozó indítványát (C-450/09, EU:C:2010:761, 60. pont), amely szerint valamely kiadást „az említett jövedelmekhez közvetlenül kapcsolódó költségeknek kell tekinteni, amennyiben kiváltó oka az e jövedelmek megszerzését lehetővé tévő tevékenység, és nem az adózó személyes helyzete”.

hogyan ilyen közvetlen összefüggés fennállhat az osztalékok formájában szerzett jövedelem esetében is,⁶⁸ pontosítva többek között, hogy noha a szóban forgó költségek adott esetben közvetlenül összefügghetnek egy részvényátruházási ügylet alapján fizetett összeggel, azoknak az osztalékok fizetésével is közvetlenül össze kell függniük.⁶⁹

94. Megjegyzem, hogy a Société Générale pénzügyi eszközökkel, és többek között származtatott termékekkel foglalkozó piaci szereplő. A szóban forgó értékpapírokra vonatkozó ügyleteket Franciaországban teljesítik, ahol az e kereskedelmi ügyletekből származó nyereségek adókötelesek. A Holland Királyság területéhez fűződő kapcsolat abból ered, hogy a holland társaságokban fennálló, az ezen eszközökhöz és ügyletekhez kapcsolódó kockázatok fedezése érdekében megszerzett részesedések birtoklása alapján a Société Générale olyan osztalékokban részesül, amelyekből 15%-os holland forrásadót vonnak le.

95. Hollandiában székhellyel rendelkező társaság, mint befektető esetében a jövedelmek fent említett két formája egyidejűleg az e tagállamban adóköteles nyereség részét is képezné, és ebből következően nem lenne szükség az osztalékfizetéssel közvetlenül összefüggő kiadások, és az összességében az ügyletekkel összefüggő kiadások szigorú megkülönböztetésére. Ezzel szemben egy a Société Générale helyzetéhez hasonló határokon átnyúló helyzetben azonosítani kell az objektíve összehasonlítható hipotetikus belső helyzetet.

96. E tekintetben a Hoge Raad mellett működő, az alapeljárásban indítványt ismertető főtanácsnokhoz hasonlóan megjegyzem, hogy a Holland Királyság adóztatási joghatósága kizárólag a fizetett osztalékok összege tekintetében áll fenn, a Société Générale nyereségének vagy kereskedési tevékenysége eredményének bármely más tétele tekintetében azonban nem.⁷⁰ Véleményem szerint az érintett helyzete egy belföldi illetőségű személy helyzetéhez kizárólag ezen osztalékok tekintetében hasonlítható, a részvények birtoklásához gazdasági szempontból kapcsolódó más tevékenységek tekintetében, amelyek kívül esnek e joghatóságon, azonban nem.

97. Úgy vélem, hogy ezen osztalékok nettó összegét, amely egyedül releváns ezen összehasonlítás érvényes elvégzése szempontjából, a részvények átmeneti birtoklásából eredő finanszírozási költségek, valamint az e részvényekhez kapcsolódó ügyleti költségek és birtoklásukból eredő költségek figyelembevételével kell meghatározni, amennyiben egy belföldi illetőségű befektető azokat az osztalékok bruttó összegéből levonhatná, figyelmen kívül hagyva a szóban forgó részvények vásárlásából vagy továbbértékesítéséből származó nyereséget.

98. E megfontolásokra tekintettel az alapügyben eljáró bíróságnak kell megállapítania, hogy a nemzeti adójogi szabályozás alkalmazásában⁷¹ az olyan költségek, mint amelyekre a Société Générale hivatkozik, a szóban forgó osztalékokat eredményező részvények birtoklásával közvetlenül – és nem csupán gazdasági szempontból – összefüggőnek tekinthetők-e, és hogy az ilyen költségeket ténylegesen figyelembe vennék-e a társasági adóról szóló törvény alkalmazása keretében egy belföldi illetőségű társaságnak fizetett osztalékok adóztatása során.

68 — Lásd: Bizottság kontra Finnország ítélet (C-342/10, EU:C:2012:688, 37. és azt követő pontok), amelyből kiderül, hogy az EUMSZ 63. cikkből eredő kötelezettségek nem teljesítésének minősül az olyan nemzeti adójogi szabályozás elfogadása és hatályban tartása, amely a belföldi illetőségű nyugdíjalapoknak tartja fenn azt a jogot, hogy elszámolható költségként kezeljék az ilyen alapnak fizetett és általa a nyugdíjak terén vállalt kötelezettségeik biztosítására tartalékolt osztalékokat.

69 — Bizottság kontra Németország ítélet (C-600/10, EU:C:2012:737, 20., 22. és 24. pont).

70 — Lásd a C-17/14. sz. ügyre vonatkozó előzetes döntéshozatalra utaló határozat mellékletét képező, említett indítvány 7.2. és azt követő pontjait.

71 — Így a Bizottság kontra Finnország ítéletben (C-342/10, EU:C:2012:688, 42. pont) a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a költség és az adóköteles jövedelem közötti közvetlen kapcsolat a finn jogalkotó által választott, ezen összegek egyenértékűvé tételében álló módszerből következik.

D – Az eltérő adójogi bánásmód hatásainak egy másik tagállammal kötött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény következtében történő semlegesüléséről (a C-14/14. és a C-17/14. sz. ügyben előterjesztett harmadik kérdés)

1. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdések tárgyról

99. A C-14/14. és a C-17/14. sz. ügyben előterjesztett harmadik kérdések bizonyos fokig feltételes jellegűek, mivel a kérdést előterjesztő bíróság ezeket csak arra az esetre terjeszti a Bíróság elé, ha az említett ügyekben előterjesztett első kérdésekre igenlő válasz adandó,⁷² és véleményem szerint ez kell, hogy legyen a helyzet.

100. E bíróság lényegében arról kérdezi a Bíróságot, hogy milyen hatással járhat az ezen osztalékok fizetése szerinti tagállam (forrás szerinti állam) és a sérelmet szenvedett befektető lakóhelye szerinti tagállam (lakóhely szerinti állam) által a jogi nemzetközi kettős adóztatás elkerülése érdekében kötött egyezmény, az adóztatási joghatóság e két tagállam közötti megosztása következtében. A kérdést előterjesztő bíróság pontosabban azt kérdezi, hogy milyen feltételek fennállása esetében tekinthető úgy, hogy egy ilyen egyezmény megfelelő módon lehetővé teszi a belföldi illetőségű személyek és a külföldi illetőségű személyek között esetlegesen fennálló eltérő adójogi bánásmód, valamint ezen eltérés következtében fennálló, az uniós joggal való esetleges összeegyeztethetlenség kiküszöbölését.

101. Annak ellenére, hogy az így megfogalmazott kérdéskör közös a C-14/14. és a C-17/14. sz. ügyben előterjesztett harmadik kérdésekben, az ezek megválaszolása szempontjából releváns körülmények részben eltérőek a két alapeljárásban alkalmazandó, egyrészt a Holland Királyság, és másrészt a Belga Királyság, illetve a Francia Köztársaság között létrejött egyezmények rendelkezései közötti különbségek miatt. Ezenkívül megállapítható, hogy a C-17/14. sz. ügyben előterjesztett kérdés valójában két tárgyra irányul, amint azt az abban szereplő két kérdő mondat mutatja.

2. Az ítélezési gyakorlatról

102. Amint azt a kérdést előterjesztő bíróság mindenekelőtt megállapítja, a Bíróság ítélezési gyakorlatából kiderül, hogy egy tagállam adójogának az uniós joggal való esetleges összeegyeztethetlensége nem küszöbölhető ki pusztán egy másik tagállam által egyoldalúan elfogadott rendelkezések alkalmazása útján.⁷³ Különösen a tőke szabad mozgásának abból eredő megsértését, hogy a forrás szerinti állam kedvezőbb bánásmódban részesíti a területén illetékességgel rendelkező adózókat, mint a nem ott illetékességgel rendelkező adózókat, hatásosan nem ellensúlyozhatja az a pusztán körülmény, hogy a másik tagállam, ahol ez utóbbi adózó illetőséggel rendelkezik, részére előnyt biztosító belső intézkedéseket fogadott el.⁷⁴

103. Kétségtelen, hogy a Bíróság több alkalommal elismerte, hogy nem kizárt, hogy valamely tagállam a Szerződésből eredő kötelezettségei tiszteletben tartását valamely más tagállammal kötött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény következtében biztosítsa,⁷⁵ azonban azzal a feltétellel, hogy ezen egyezmény rendelkezéseinek végrehajtása, amennyiben azok az alapügyben alkalmazandó jogi háttér részét alkotják,⁷⁶ lehetővé teszi az első állam jogi szabályozásából eredő eltérő bánásmód negatív hatásainak teljes kompenzálását.

72 — A kérdést előterjesztő bíróság konkrétan abból indul ki, hogy annak eldöntése érdekében, hogy a külföldi illetőségű személyt tényleges sérelem éri-e a nemzeti szabályozás következtében, a külföldi és a belföldi illetőségű, egyaránt Hollandiában adóköteles osztalékban részesülő személy adójogi helyzete összehasonlításának ki kell terjednie a végleges adó – jövedelemadó vagy társasági adó – figyelembevételére, amelybe a belföldi illetőségű személyek esetében az osztalékadó szisztematikusan beszámítható.

73 — Az Amurta-ítéletben (C-379/05, EU:C:2007:655, 78. pont) szereplő megfogalmazás szerint egy tagállam „nem hivatkozhat egy másik tagállam által egyoldalúan nyújtott előnyre annak érdekében, hogy kivonja magát a Szerződésből eredő kötelezettségei alól” (kiemelés tőlem).

74 — Lásd analógia útján: Arens-Sikken-ítélet (C-43/07, EU:C:2008:490, 66. és 67. pont).

75 — Bizottság kontra Németország ítélet (C-284/09, EU:C:2011:670, 62. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

76 — Bouanich-ítélet (C-265/04, EU:C:2006:51, 51. pont).

104. Az ítélezési gyakorlattal összhangban a belföldi illetőségű adózóknak juttatott osztalékok és a más tagállamokbeli illetőségű adózóknak juttatott osztalékok között fennálló bánásmódbeli *különbség csak abban az esetben tűnik el teljes egészében, ha a forrásadó a másik tagállamban fizetendő adóba megfelelő módon, vagyis az ezen eltérő bánásmódot ellensúlyozó mértékben beszámítható*. A semlegesítés e céljának elérése érdekében szükségesnek tűnik, hogy az ilyen egyezményben előírt levonási vagy beszámítási módszer alkalmazása lehetővé tegye, hogy a forrás szerinti állam által előzetesen levont osztalékadót az osztalékban részesülő befektető lakóhelye szerinti államban fizetendő adóból teljes egészében le lehessen vonni vagy abba be lehessen számítani.⁷⁷

105. Hangsúlyozom, hogy a kettős adóztatás elkerüléséről szóló nemzetközi egyezmények általában úgy rendelkeznek, hogy a lakóhely szerinti állam a forrás szerinti államban megfizetett adó egyszerű beszámítását, nem pedig teljes beszámítását biztosítja.⁷⁸ Amennyiben az ilyen egyezmények úgy rendelkeznek, hogy ez utóbbi adó azon összege, amely a lakóhely szerinti államban fizetendő adóból levonható vagy abba beszámítható, nem haladhatja meg az ugyanezen államban fizetendő adót, úgy nem teszik lehetővé a forrás szerinti államban fennálló minden olyan bánásmódbeli eltérés következetes semlegesítését, amely a tőke szabad mozgásának tiltott korlátozásához vezethet. Véleményem szerint ez az erre a kérdéskörre vonatkozó különböző kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárások keretében kialakított ítélezési gyakorlatból eredő egyik tanulság.⁷⁹

106. A Bíróság ítélezési gyakorlatából kiderül, hogy az EUMSZ 63. cikkből eredő kötelezettségeknek a forrás szerinti tagállam általi megsértése áll fenn, ha bizonyítást nyer, hogy bizonyos esetekben a külföldi illetőségű adózóval szemben kevésbé kedvező bánásmódot alkalmaznak, mint a belföldi illetőségű adózóval szemben. Ugyanakkor számomra úgy tűnik, hogy ez az ítélezési gyakorlat nem jelenti azt, hogy a forrás szerinti tagállam köteles lenne a hátrányosan megkülönböztető szabályozásából eredő adótöbbletet visszatéríteni, amennyiben egy ilyen adóügyi egyezmény alkalmazása konkrétan már lehetővé tette e szabályozás negatív hatásainak semlegesítését a lakóhely szerinti tagállamban kivetett adó tekintetében érvényesülő adójóváírás vagy beszámítás útján.⁸⁰ Véleményem szerint ebben az esetben az uniós jog egyáltalán nem kötelezi az érintett tagállamokat arra, hogy a forrás szerinti tagállamban fennálló hátrányos megkülönböztetést jelentő tényező létezése miatt mellőzzék az adóügyi joghatóság megosztásának alkalmazását, amelyről egymás között megállapodtak. Ellenkező esetben véleményem szerint értelmét vesztené a Bíróság ítélezési gyakorlatából eredő, a lakóhely szerinti tagállamban történő teljes semlegesítés követelménye.

77 — Lásd többek között: Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-487/08, EU:C:2010:310, 59. és 60. pont); Bizottság kontra Németország ítélet (C-284/09, EU:C:2011:670, 63. és 67. pont); Bizottság kontra Belgium ítélet (C-387/11, EU:C:2012:670, 55. pont); Tate & Lyle Investments végzés (C-384/11, EU:C:2012:463, 37. pont).

78 — Amint azt a Hoge Raad mellett működő főtanácsnok többek között a C-17/14. sz. ügyben szereplő alapeljárásra vonatkozó indítványában (6.10. pont) kifejti, hogy az egyszerű beszámítás (vagy „ordinary credit”) azt jelenti, hogy a lakóhely szerinti tagállamban beszámított összeg nem lehet magasabb, mint az ezen állam által a saját végleges adója címén kivetett osztalékadó, míg a teljes beszámítás (vagy „full credit”) azzal a következménnyel járna, hogy amennyiben a lakóhely szerinti államban fizetendő adó alacsonyabb, mint a forrás szerinti államban kivetett adó, a lakóhely szerinti államban mindezek ellenére (következésképpen más adóbevételekből) vissza kellene térítenie a forrás szerinti állambeli adó egyenlegét, ami elfogadhatatlan lenne. A beszámítás – amely az adómentességhez hasonlóan a jogi kettős adóztatás elkerülésének egyik módszerét alkotja – e két vetületéről lásd a jövedelem és a vagyon adóztatásáról szóló OECD-modellegyezmény 23A. és 23B. cikkére vonatkozó, fentiekben említett kommentárt (1., 13. és 16. pont).

79 — Lásd: Bizottság kontra Olaszország ítélet (C-540/07, EU:C:2009:717, 39. pont); Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-487/08, EU:C:2010:310, 64. pont); Bizottság kontra Németország ítélet (C-284/09, EU:C:2011:670, 70. pont); Bizottság kontra Belgium ítélet (C-387/11, EU:C:2012:670, 57. pont); Bizottság kontra Finnország ítélet (C-342/10, EU:C:2012:688, 34. pont).

80 — E tekintetben lásd, *a contrario*: Bizottság kontra Németország ítélet (C-284/09, EU:C:2011:670, 68. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat), ahol a Bíróság megjegyezte, hogy az adott ügyben a *semlegesítés hatásosan nem valósult meg* egy a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alkalmazása következtében, ennél fogva, „ha [az] osztalékokat [az adózó lakóhelye szerinti államban] nem, vagy nem elégséges mértékben adóztatják, a [forrás szerinti államban] levont forrásadó vagy annak egy része nem vonható le” (kiemelés tőlem).

3. A belga–holland egyezményhez hasonló kétoldalú egyezmény semlegesítő hatásáról (a C-14/14. sz. ügyben előterjesztett harmadik kérdés)

107. A C-14/14. sz. ügyben alkalmazandó belga–holland egyezmény 23. cikke (1) bekezdésének b) pontja úgy rendelkezik, hogy amennyiben egy belgiumi illetőségű személy a belga adó alól nem mentesített osztalékban részesül, amint az X esetben történt, az e jövedelemre kivetett holland forrásadót⁸¹ be kell számítani az e jövedelmeket terhelő belga adóba, „a külföldön megfizetett adó belga adóba történő beszámítására vonatkozó belga jogszabályi rendelkezésekre is figyelemmel”.

108. Amint azt az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kiemeli, az említett egyezményhez kapcsolódó hivatalos magyarázatból⁸² kiderül, hogy ez utóbbi megfogalmazás a belga Code des impôts sur les revenus de 1992 (a jövedelemadóról szóló 1992. évi belga törvénykönyv) 285. és azt követő cikkeiben előírt beszámítási módszerre utal. E cikkek lehetővé teszik, hogy „a külföldi adó átalányrésze” beszámításra kerüljön a Belgiumban fizetendő adóba, azonban az osztalékok tekintetében csak akkor, ha bizonyos korlátozó feltételek teljesülnek.⁸³

109. Annak alátámasztása érdekében, hogy a jelen esetben nem kerül sor semlegesítésre, X úgy érvel, hogy a holland osztalékadónak a belga személyi jövedelemadóba történő beszámítása olyan körülmények között, mint amelyek az alapeljárásban fennállnak, lehetetlennek bizonyul, ami nem is vitatott.⁸⁴ X előadja, hogy a belga jogi szabályozás az említett adónak csak az ilyen jövedelmek adóalapjából költségként történő levonását teszi lehetővé, mielőtt az osztalékok így megkapott nettó összegére⁸⁵ 25%-os adómérték kerülne alkalmazásra, és hogy e levonás nem ellensúlyozza a holland adó hátrányosan megkülönböztető részét.

110. A holland kormány az ezzel ellentétes álláspontot képviseli, azzal érvelve, hogy a nem hollandiai illetőségű adózó által *prima facie* elszenvedett hátrány hatásosan semlegesül, amennyiben egyrésről a kettős adóztatásról szóló egyezmény a beszámítás korlátozott lehetőségéről rendelkezik, mint a költségek ezen adóalany lakóhelye szerinti államban megengedett levonása, másrésről pedig az említett lehetőség a konkrét esetben e hátrány teljes mértékben, sőt, több mint teljes mértékben történő kompenzálásához vezet.⁸⁶

111. Véleményem szerint ahhoz, hogy a tőke szabad mozgása forrás szerinti államban fennálló korlátozásának hatásai teljes mértékben semlegesüljenek, nem elegendő, hogy egy ilyen egyezmény – adott esetben a lakóhely szerinti állam belső jogára való hivatkozás útján – az utóbbi államban az adó csökkentéséhez vezethet, ami valójában csak bizonyos esetekben áll fenn. Márpedig, amint azt a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, „a kettős adóztatás elkerüléséről szóló [belga–holland] egyezmény nem feltétlen »full credit«-et [teljes levonás] ír elő, és így a teljes levonás nem minden esetben biztosított”⁸⁷, ami azt jelenti, hogy a nem hollandiai illetőségű adózók által elszenvedett hátrányt nem minden esetben kompenzálják.

81 — Az ezen egyezmény 10. cikkének (2) bekezdésében előírt kivétellel összhangban.

82 — Lásd a két szerződő állam tekintetében közös, az említett egyezményhez fűzött cikkenkénti magyarázatot, amely mind a belga–holland egyezmény jóváhagyásáról szóló holland törvényre vonatkozó javaslat (a kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben a „[holland parlamenti dokumentumok.] alsóház, 2001–2002. ülésév, 28 259., 3. sz., 54. o.”-ra hivatkozik), mind az ezen egyezményhez való hozzájárulásról szóló belga törvényre vonatkozó javaslat indokolásának mellékletét képezi (lásd a belga szenátus dokumentumait, 2001–2002-es ülősszak, 2–1293/2, 56. o.).

83 — A kérdést előterjesztő bíróság hangsúlyozza, hogy „[a] Gerechtshof [megtámadott] ítéletének 4.13. pontja tartalmazza azt a felülvizsgálati eljárásban nem vitatott megállapítást, hogy az adóalany esetében sem a [Code des impôts sur les revenus de 1992] 285. cikke, sem az azt követő rendelkezései nem teremtenek jogosultságot a Hollandiában kivetett osztalékadó belga adóból történő levonására”.

84 — Lásd a jelen indítvány előző lábjegyzetét.

85 — Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatra figyelemmel nem vitatott, hogy Belgiumban az osztalékok *nettó összegét* vették figyelembe az X által fizetendő személyi jövedelemadó kiszámítása során, az osztalékokat terhelő holland adó levonását követően (lásd még a jelen indítvány 32. pontját).

86 — Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat megfogalmazása szerint X esetében „a holland osztalékadó levonása a 25%-os belga adómértékre tekintettel [Belgiumban] nagyobb adómegtakarítást eredményez [az] [...] 526,86 euró mértékű hátránynál”.

87 — Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 4.1.3. pontja.

112. A Bizottsághoz hasonlóan úgy vélem, hogy ez a helyzet nem felel meg az Európai Unió működéséről szóló szerződésből eredő, a Bíróság által előzőleg meghatározott követelményeknek. Az ítélkezési gyakorlatból kiderül ugyanis, hogy ahhoz, hogy a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alkalmazása során a korrekció hatásosan működjön, a tőke szabad mozgását sértő adójoggal rendelkező tagállamban megfizetett adó másik szerződő tagállamban fizetendő adóba történő beszámításának *minden esetben* lehetővé kell tennie az e jogi szabályozás rendelkezéseiből eredő eltérő bánásmód semlegesítését.⁸⁸

113. Ahhoz, hogy a forrásadó hátrányosan megkülönböztető részének teljes ellensúlyozása ilyen egyezmény következtében jogilag biztosított legyen, az szükséges, hogy az eltérő bánásmód feltétel nélkül semlegesüljön, egy minden esetben alkalmazható beszámítási vagy levonási módszer útján. Véleményem szerint az azon visszatartó hatás elleni küzdelem szükségessége, amelyet a nemzeti adójogi szabályozás a tőke szabad mozgása tekintetében eredményezhet, szükségképpen azt jelenti, hogy előzetesen korrekciós mechanizmusokat kell kialakítani. Nem küszöbölik ki hatásosan azt az akadályt, amelyet valamely tagállam jogi szabályozása alkothat, ha a kompenzációt megállapodás útján ugyan biztosítják, azonban annak bizonyossága nélkül, hogy az következetesen és így minden esetben ténylegesen korrekciós hatással jár majd. A más tagállamokban illetőséggel rendelkező személyek hátrányára érvényesülő eltérő bánásmód ugyanis alkalmas arra, hogy ezeket visszatartsa az ebben az államban történő befektetéstől.

114. Noha a nemzeti bíróság feladata annak értékelése, hogy a forrás szerinti államban kivetett adó esetleges hátrányosan megkülönböztető hatása teljes mértékben semlegesül-e a lakóhely szerinti államban egy kétoldalú egyezmény alkalmazása alapján biztosított kompenzáció útján, én úgy vélem, hogy egy olyan belgiumi illetőségű adózó esetében, aki Hollandiában osztalékadót fizetett, nem ez a helyzet. A Belga Királyság ugyanis nem biztosítja az e hollandiai adónak a Belgiumban fizetendő adóba történő valós beszámítását, hanem a kapott osztalékok nettó összegére, vagyis az ezen osztalékoknak a Hollandiában levont osztalékadóval csökkentett bruttó összegére vonatkozó adót alkalmaz, mégpedig 25%-os adómértékkel. A Hollandiában levont többletadó tehát csak 25%-ig semlegesül, mivel a holland osztalékadó a belgiumi adóalapból kerül levonásra, és nem az ebben az államban fizetendő adóból. Márpedig ez a módszer nem vezet teljes semlegesítéshez, mivel, amint azt a Hoge Raad mellett működő főtanácsnok az alapeljárásra vonatkozó indítványában megállapította, „a 25% soha nem lehet elegendő a 100% kompenzálásához”⁸⁹.

115. Következésképpen a C-14/14. sz. ügyben előterjesztett harmadik kérdésre azt a választ javaslom, hogy ahhoz, hogy egy az osztalékokra hátrányosan megkülönböztető módon forrásadót kivető tagállam az Európai Unió működéséről szóló szerződésből eredő kötelezettségeit az érintett adózó lakóhelye szerinti tagállammal kötött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alkalmazása révén tiszteletben tartsa, nem elegendő, ha ez az egyezmény olyan adócsökkentést ír elő a lakóhely szerinti államban a forrásadó beszámítása útján, amely nem korlátlan. Ezzel szemben, ha bizonyítást nyer, hogy a nemzeti bíróság elé terjesztett konkrét ügyben a forrás szerinti tagállamban alkalmazott szabályozás hátrányosan megkülönböztető hatásai az ilyen kétoldalú egyezmény értelmében rendelkezésre álló beszámítási lehetőség révén teljes mértékben korrigálásra kerültek az érintett adózó lakóhelye szerinti tagállamban, nem szükséges, hogy az első államban biztosítsák a forrásadó hátrányosan megkülönböztető részének visszatérítését.

88 — Lásd: Bizottság kontra Belgium ítélet (C-387/11, EU:C:2012:670, 57. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

89 — Lásd a C-14/14. sz. ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozat mellékletét képező, említett indítvány 1.5. és 7.10. pontját.

4. A francia–holland egyezményhez hasonló kétoldalú egyezmény semlegesítő hatásáról (a C-17/14. sz. ügyben előterjesztett harmadik kérdés)

116. A C-17/14. sz. ügyben előterjesztett harmadik kérdés két részből áll. Az *első* rész a C-14/14. sz. ügygel analóg módon arra vonatkozik, hogy abban az esetben, ha a belföldi és a külföldi illetőségű személyek adójogi helyzetének összehasonlítása során figyelembe kell venni a társasági adót, és amennyiben úgy tűnik, hogy egy külföldi illetőségű társaság tekintetében nagyobb az adóteher, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló francia–holland egyezmény lehetővé teszi-e az ilyen eltérő bánásmód semlegesítését.

117. Ezen egyezmény 24. cikke B. pontjának b) alpontjából kiderül, hogy a franciaországi illetőségű személyeknek fizetett osztalékok, amelyekre holland adót vetettek ki,⁹⁰ ebben az államban adójóváírást alapoznak meg. Ennek összege egyenlő az említett adóval, azonban nem haladhatja meg a szóban forgó jövedelmek után Franciaországban fizetendő adó összegét. Ez az adójóváírás beszámít többek között a társasági adóba, amelynek adóalapjába az ilyen osztalékok tartoznak.

118. A Société Générale a holland adóhatóság által levont osztalékadó visszatérítését követeli, amit e hatóság elutasít azzal az indokkal, hogy e társaság Franciaországban az említett 24. cikk értelmében adójóváírásban részesült. A Société Générale azt állítja, hogy a holland belső jog korlátozza a tőke szabad mozgását, és a francia–holland egyezmény nem teszi lehetővé ennek orvoslását, mivel nem garantálja előre, hogy a holland osztalékadó *mindig* beszámításhoz vezethet majd Franciaországban, oly módon, hogy egy ebben az országban székhellyel rendelkező társaság tekintetében fennálló adóteher semmilyen esetben ne haladja meg egy Hollandiában székhellyel rendelkező hasonló társaság tekintetében fennálló adóterhet.⁹¹

119. E tekintetben meg kell jegyezni, hogy nem vitatott, hogy a Société Générale számára biztosították a 2000 és 2007 közötti évek tekintetében levont teljes holland osztalékadó beszámítását a francia társasági adóba, azonban a 2008. év tekintetében levont holland osztalékadót ezzel szemben nem lehetett beszámítani a francia társasági adóba, mivel e társaság ebben az évben Franciaországban veszteséges volt.

120. A kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy milyen jelentőséget kell tulajdonítani annak a körülménynek, hogy egyrészt a francia–holland egyezmény nem biztosít minden esetben teljes beszámítást a külföldi illetőségű személyek részére, azonban másrészt a jelen esetben az érintett adózó ugyanakkor – legalábbis több éven át – élt ezzel a lehetőséggel. Amint azt a fentiekben jeleztem,⁹² az uniós jog véleményem szerint nem követeli meg, hogy a forrás szerinti tagállamban fennálló esetleges hátrányosan megkülönböztető adóztatást ez az állam minden esetben korrigálja az érintett javára.

121. Mind a holland, mind a svéd kormány – ez utóbbi másodlagosan⁹³ – úgy véli, hogy ahhoz, hogy egy külföldi illetőségű befektetőt ért esetleges hátrány hatásosan semlegesüljön, elegendő, hogy a kettős adóztatásról szóló egyezmény az adójóváírás formájában történő beszámítás lehetőségéről rendelkezzen, még ha ez a lehetőség korlátozott is, valamint, hogy e rendelkezés konkrétan lehetővé tegye az említett hátrány teljes kompenzálását az adott befektető lakóhelye szerinti tagállamban.

90 — Ezen egyezmény 10. cikke (2) bekezdése rendelkezéseinek megfelelően.

91 — A tárgyaláson a Société Générale úgy érvelt, hogy a semlegesítés csak akkor valós, ha egy külföldi illetőségű befektető abban az időpontban, amikor úgy dönt, hogy részvényt vásárol valamely tagállamban, bizonyossággal rendelkezik a tekintetben, hogy az esetleges osztalékokat illetően nem lesz kedvezőtlenebb helyzetben, mint egy belföldi illetőségű befektető.

92 — Lásd a jelen indítvány 106. pontját.

93 — A svéd kormány elsődlegesen arra hivatkozik, hogy „egy adóügyi egyezményben előírt azon szabályok, amelyek szerint a lakóhely szerinti állam figyelembe veszi a forrás szerinti állam által kivetett adót, nem bírnak jelentőséggel annak értékelése során, hogy a forrás szerinti állam általi adóztatás összeegyeztethető-e az uniós joggal”.

122. A fent hivatkozott ítélezési gyakorlatra⁹⁴ tekintettel véleményem szerint az EUMSZ 63. cikknek való megfelelés érdekében az szükséges, hogy a szóban forgó egyezmény ennek érdekében teljes kompenzációt lehetővé tevő, feltétlen rendelkezést tartalmazzon, amely azt eredményezi, hogy az adóteher valamely tagállamban egy külföldi illetőségű társaság tekintetében soha ne legyen súlyosabb, mint egy hasonló helyzetben levő belföldi illetőségű társaság tekintetében. Ezért az ilyen egyezménynek az adott ügy különleges körülményeitől függetlenül hatásos beszámítást kell előírnia.

123. Márpedig, amint azt a Bizottság megjegyzi, noha a francia–holland egyezmény 24. cikke feltétel nélküli adójóváírást ír elő, amennyiben az nem függ a francia belső jog által megállapított esetleges feltételekre való hivatkozástól,⁹⁵ ez a rendelkezés mindazonáltal nem biztosítja, hogy a Hollandiában levont osztalékadó *minden esetben* beszámítható legyen a Franciaországban fizetendő adóba *a holland jogi szabályozásból eredő bánásmódbeli különbségnek megfelelő mértékben*, amint azt a Bíróság ítélezési gyakorlata⁹⁶ megköveteli. Amennyiben ugyanis a nem hollandiai illetőségű befektetőt Hollandiában osztalékadó terheli, Franciaországban azonban elégtelen mértékű beszámításra kerül sor, ez utóbbi országban nem részesülhet az említett különbség korrigálását lehetővé tevő adójóváírásban, így e különbség nem semlegesül szisztematikusan. Az egyezmény e rendelkezésének alkalmazása tehát nem teszi lehetővé, hogy a Holland Királyság teljes mértékben eleget tegyen az EUMSZ 63. cikkből eredő kötelezettségeknek.

124. Harmadik kérdésének *második részében* a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ a Bíróságtól, hogy releváns-e annak értékelése során, hogy a tőke szabad mozgása esetleges korlátozásának hatásai egy kétoldalú egyezmény következtében elegendő mértékben semlegesülnek-e, hogy amennyiben a külföldi illetőségű személyt ért hátrány kompenzációja az osztalékfizetés évében elégtelen, lehetőség van a lakóhely szerinti államban be nem számított rész átvitelére, és a későbbi években a forrás szerinti állam által levont adó beszámítására. A holland kormány szerint ez a lehetőség valójában meghatározó tényező e tekintetben.

125. Véleményem szerint elegendő megállapítani, hogy a kérdést előterjesztő bíróság hivatkozott azon lehetőség, hogy a Franciaországban fizetendő adóba történő beszámítás átvitelre kerülhet az azon adóévtől különböző adóévre, amelynek tekintetében a külföldi illetőségű személy a holland osztalékadót megfizette, a jelen esetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatra és a Bírósághoz benyújtott észrevételekre⁹⁷ tekintettel egyáltalán nem bizonyos. Mindenekelőtt megjegyzem, hogy az itt alkalmazandó egyezmény nem ír elő a Francia Köztársaságot terhelő kötelezettséget az ilyen jellegű lehetőség megteremtését illetően. Mindenesetre a Bizottsághoz hasonlóan úgy vélem, hogy egy a kettős adóztatásról szóló egyezmény semlegesítő hatásának értékelése során egyedül az az eredmény számít, amelynek elérését – az elegendő vagy elégtelen kompenzáció szempontjából – ezen egyezmény alkalmazása lehetővé teszi egy külföldi illetőségű személy számára, azon előnyökhöz képest, amelyeket egy a forrás szerinti államban belföldi illetőségű személy hasonló helyzetben élvezne.⁹⁸

126. A kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett harmadik kérdésekre tehát az alábbiak szerinti megfogalmazású nemleges választ javaslok.

94 — Lásd különösen a jelen indítvány 103., 105. és 112. pontját.

95 — A belga–holland egyezmény 23. cikkével ellentétben.

96 — Lásd többek között: Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-487/08, EU:C:2010:310, 59. és 64. pont).

97 — Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat különösen rögzíti, hogy „[a] tényállást megállapító bíróságok nem vizsgálták, hogy az adóalany 2008. évi levonásra való franciaországi jogosultságát átvitték-e [a következő évre], és az adóalany élhetett-e e lehetőséggel” (3.4.5.2. pont). A holland kormány egyébiránt jelzi, hogy „nem került bizonyításra, hogy a 2008. évi levonásra való jogosultságot [a Société Générale] átvitte-e egy másik évre, vagy hogy azt igénybe vette-e”.

98 — E tekintetben a Bizottság – helytállóan – megjegyzi, hogy egy külföldi illetőségű befektetővel szemben egy hollandiai illetőségű befektető teljes adójóváírásban, és veszteség esetén az osztalékokból levont forrásadó visszatérítésében részesülhet anélkül, hogy meg kellene várnia azt az – eleve bizonytalan – időpontot, amikor újból osztalékokban részesül majd.

V – Véggövetkeztetések

127. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a Hoge Raad der Nederlanden által előzetes döntéshozatal céljából előterjesztett kérdésekre a következőképpen válaszoljon:

1) A C-10/14., C-14/14. és C-17/14. sz. ügyben előterjesztett első kérdésre válaszul:

Az EUMSZ 63. cikk alkalmazásakor, amennyiben egy tagállam az e tagállamban székhellyel rendelkező társaságok által kifizetett osztalékból a forrásnál levonta az osztalékadót, a belföldi, illetve a külföldi illetőségű személyekkel szembeni adójogi bánásmód közötti összehasonlításnak ki kell terjednie a belföldi illetőségű személyek által birtokolt részesedéseket terhelő azon jövedelemadóra vagy társasági adóra, amelynek tekintetében az osztalékadó adóelőleget képez.

2) A C-10/14. és a C-14/14. sz. ügyben előterjesztett második kérdésre válaszul:

Annak értékelésekor, hogy a tényleges adóteher magasabb-e egy külföldi illetőségű természetes személy, mint egy belföldi illetőségű természetes személy tekintetében, a külföldi illetőségű személytől levont holland osztalékadót és a belföldi illetőségű személy által fizetendő azon holland jövedelemadót kell összehasonlítani, amelyet az osztalékfizetés évében a holland társaságokban meglévő teljes befektetési-jegy-állományból számított átalányjövedelem alapján számítanak ki, valamint ezen összehasonlítás elvégzésekor a belföldi illetőségű személy adómentes jövedelmét is figyelembe kell venni.

3) A C-17/14. sz. ügyben előterjesztett második kérdésre válaszul:

Annak értékelésekor, hogy a tényleges adóteher magasabb-e egy külföldi illetőségű társaság, mint egy belföldi illetőségű társaság tekintetében, azon költségeket kell figyelembe venni, amelyek a forrásadó tárgyát képező osztalékokat eredményező részvények birtoklásával közvetlenül összefüggnek, amennyiben az ilyen költségek a társasági adóról szóló 1969. évi törvénynek a C-17/14. sz. ügy alapjául szolgáló jogvitára alkalmazandó változata alkalmazásában a belföldi illetőségű társaságoknak fizetett részvények adóztatása keretében is figyelembevételre kerülnének, amit a nemzeti bíróságnak kell megállapítania.

4) A C-14/14. sz. ügyben előterjesztett harmadik kérdésre válaszul:

Annak értékelésekor, hogy a forrás szerinti tagállamban kivetett adó esetleges hátrányosan megkülönböztető jellege hatásosan semlegesül-e által az érintett adózó lakóhelye szerinti tagállammal kötött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alkalmazása következtében, nem elegendő, ha ez az egyezmény adócsökkentést ír elő a lakóhely szerinti államban a forrásadó beszámítása útján, amely azonban nem minden esetben biztosított a bánásmódbeli különbségnek megfelelő mértékben. Ezzel szemben, ha bizonyítást nyer, hogy a konkrét ügyben a forrás szerinti tagállamban alkalmazott szabályozás hátrányosan megkülönböztető hatásai az ilyen kétoldalú egyezmény alapján beszámítás vagy adójóváírás révén teljes mértékben korrigálásra kerültek a lakóhely szerinti tagállamban, nem szükséges, hogy az első államban biztosítsák a forrásadó hátrányosan megkülönböztető részének visszatérítését.

5) A C-17/14. sz. ügyben előterjesztett harmadik kérdésre válaszul:

Annak értékelésekor, hogy a forrás szerinti tagállamban kivetett adó esetleges hátrányosan megkülönböztető jellege hatásosan semlegesül-e által az érintett adózó lakóhelye szerinti tagállammal kötött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alkalmazása következtében, nem elegendő, ha ez az egyezmény a forrásadóval egyenlő összegű adójóváírás beszámítását írja

elő, amely azonban nem minden esetben biztosított a bánásmódbeli különbségnek megfelelő mértékben, amennyiben ezen egyezmény úgy rendelkezik, hogy a lakóhely szerinti tagállamban biztosított adójóváírás nem haladhatja meg az ott fizetendő adó összegét.