

BIZOTTSÁG KONTRA OLASZORSZÁG
A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)
2009. november 19.*

A C-540/07. sz. ügyben,

az EK 226. cikk alapján kötelezettségszegés megállapítása iránt a Bírósághoz 2007. november 30-án,

az **Európai Közösségek Bizottsága** (képviselik: R. Lyal és A. Aresu, meghatalmazotti minőségben, kézbesítési cím: Luxembourg)

felperesnek

az **Olasz Köztársaság** (képviseli: R. Adam, meghatalmazotti minőségben, segítője: P. Gentili avvocato dello Stato, kézbesítési cím: Luxembourg)

alperes ellen

* Az eljárás nyelve: olasz.

benyújtott keresete tárgyában,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: J.-C. Bonichot a negyedik tanács elnöke, a második tanács elnökeként eljárva, (előadó), C. Toader, C. W. A. Timmermans, K. Schiemann és P. Kūris bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,
hivatalvezető: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

a főtanácsnok indítványának a 2009. július 16-i tárgyaláson történt meghallgatását követően

meghozta a következő

Ítéletet

- ¹ Keresetében az Európai Közösségek Bizottsága annak megállapítását kéri a Bíróságtól, hogy az Olasz Köztársaság – mivel a más tagállamokban és az Európai Gazdasági Térségről szóló 1992. május 2-i megállapodásban (HL 1994 L 1., 3. o.; magyar nyelvű különkiadás 11. fejezet, 52. kötet, 3. o.; a továbbiakban: EGT-Megállapodás) részes államokban letelepedett társaságoknak juttatott osztalékok tekintetében a belföldi osztalékokra alkalmazottnál súlyosabb adóterheket előíró rendszert tartott hatályban – nem teljesítette a tőkének a tagállamok és a szóban forgó megállapodásban részes államok közötti szabad mozgása vonatkozásában az EK 56. cikkéből és az Európai

Gazdasági Térségről szóló megállapodás 40. cikkéből, valamint az e megállapodásban részes államok közötti letelepedés szabadsága vonatkozásában az e megállapodás 31. cikkéből eredő kötelezettségeit.

Jogi háttér

Az EGT-Megállapodás

- 2 Az EGT-Megállapodás 6. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A joggyakorlat jövőbeni fejleményeinek sérelme nélkül e megállapodás rendelkezéseit, amennyiben a lényegét illetően megegyeznek az Európai Gazdasági Közösséget létrehozó szerződés, valamint az Európai Szén- és Acélközösséget létrehozó szerződés megfelelő szabályaival, továbbá az említett két szerződés alapján elfogadott jogi aktusokkal, végrehajtásuk és alkalmazásuk során az Európai Közösségek Bírósága által az e megállapodás aláírásának időpontja előtt hozott vonatkozó határozatoknak megfelelően kell értelmezni.”

- 3 Az EGT-Megállapodás 31. cikkének (1) bekezdése a következőképpen szól:

„E megállapodás rendelkezéseinek keretében tilos az [Európai Közösség tagállamai] és az [Európai Szabadkereskedelmi Társulás (EFTA) államai] állampolgárainak egy másik tagállam területén történő szabad letelepedésére vonatkozó minden korlátozás. Ezt a rendelkezést kell alkalmazni képviselőnek, fióktelepnek, leányvállalatnak [a Közösség tagállama] vagy EFTA-állam valamely EK-tagállamban vagy EFTA-államban letelepedett állampolgára által történő alapítása esetében.

A szabad letelepedés magában foglalja a jogot gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására, vállalkozások, így különösen a 34. cikk második bekezdése szerinti társaságok alapítására és irányítására, a letelepedés országának joga által a saját állampolgáraitra előírt feltételek szerint, figyelemmel a 4. fejezet rendelkezéseire is.”

- 4 Az EGT-Megállapodás 40. cikke a következőképpen rendelkezik:

„E megállapodás rendelkezéseinek keretében a Szerződő Felek között a [Közösség] tagállamaiban vagy az EFTA-államokban letelepedett személyek tőkéjének mozgását semmi nem korlátozhatja, és a felek állampolgársága vagy lakóhelye, vagy a befektetés helye alapján nincs helye megkülönböztetésnek. Az ebben a cikkben foglaltak végrehajtásához szükséges rendelkezéseket a XII. melléklet tartalmazza.”

A közösségi szabályozás

- 5 A 2003. december 22-i 2003/123/EK tanácsi irányelvvel (HL 2004 L 7., 41. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet 2. kötet 3. o.) módosított, a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv (HL L 225., 6. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet 1. kötet 147. o.; a továbbiakban: 90/435 irányelv) 3. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„[...]

- a) »anyavállalat«: bármely tagállam olyan társasága, amely eleget tesz a 2. cikkben felsorolt feltételeknek, és egy másik tagállam ugyanezen feltételeknek eleget tevő társasága alaptőkéjéből legalább 20%-kal részesedik;

ugyanezen feltételek alapján anyavállalat egy tagállam olyan társasága is, amely egy ugyanezen tagállamban lévő társaság alaptőkéjéből legalább 20%-kal részesedik, és ezt a részesedést az előző társaság más tagállamban elhelyezkedő állandó telephelye birtokolja;

[...]

- 6 A 90/435 irányelv 4. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Ha az anyavállalat vagy állandó telephelye – az anyavállalatnak a leányvállalatával fennálló kapcsolatára tekintettel – felosztott nyereséget kap, az anyavállalat állama és az állandó telephely állama, kivéve ha a leányvállalatot felszámolták:

- tartózkodik az ilyen nyereség adóztatásától, vagy

- adóztatja az ilyen nyereséget, miközben felhatalmazza az anyavállalatot és az állandó telephelyet, hogy levonja a fizetendő adó összegéből az ilyen nyereségre jutó és a leányvállalat, illetve a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalatok által megfizetett társasági adót a megfelelő fizetendő adó összegéig, azzal a feltétellel,

hogy a vállalat és a láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalat a lánc minden szintjén megfelel a 2. és 3. cikkben meghatározott követelményeknek.”

7 A 90/435 irányelv 5. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Azon felosztott nyereség, amelyet a leányvállalat juttat az anyavállalata számára, mentesül a forrásadó alól.”

A nemzeti szabályozás

A belföldi osztalékok rendszere

8 A társaságoknak és kereskedelmi szervezeteknek kifizetett, Olaszországban a jogi személyek társasági adójával terhelt belföldi osztalékok adóztatási rendszerét a 2005. január 1-jén hatályba lépett, a 2003. április 7-i 80. sz. törvény 4. cikke alapján elfogadott társaságiadó-reformról szóló, 2003. december 12-i 344. sz. törvényerejű rendelet (decreto legislativo recante *riforma dell'imposizione sul reddito delle società, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, n. 80*; a GURI 2003. december 16-i 291. számának rendes melléklete) hozta létre.

I - 11012

- 9 E reformot követően a szóban forgó rendszert az 1986. december 22-i 917. sz. köztársasági elnöki rendelettel elfogadott, a társasági adóról szóló egységes szabályozás (a továbbiakban: TUIR) „Osztalékok és kamatok” című 89. cikkének (2) bekezdése rögzítette, amely a következőképpen rendelkezik:

„A 73. cikk (1) bekezdésének a) és b) pontjában megjelölt társaságok és más szervezetek által bármilyen formában és bármilyen megnevezéssel – ideértve a 47. cikk (7) bekezdésében szereplő eseteket is – felosztott nyereségből az e nyereséget megkapó társaság vagy más szervezet üzemi bevételének számítása során le kell vonni összegének 95%-át.”

- 10 A szóban forgó egységes szabályozás 73. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontja értelmében:

„Az alábbi jogi személyek tartoznak a társasági adó hatálya alá:

- a) azon részvénytársaságok, betéti részvénytársaságok, korlátolt felelősségű társaságok, szövetkezetek és kölcsönös biztosító egyesületek, amelyeknek székhelye belföldön található;
- b) azon közjogi és magánjogi szervezetek, amelyek nem társaságok, székhelyük belföldön található, és tevékenységük kizárólag vagy túlnyomórészt gazdasági társaságok működtetésére irányul.”

A külföldre fizetett osztalékok rendszere

- 11 A jövedelemadó megállapítására vonatkozó közös rendelkezések megállapításáról szóló, 1973. szeptember 29-i 600. sz. köztársasági elnöki rendelet (decreto del Presidente della Repubblica recante *Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*) „Osztalékadó” című 27. cikke így rendelkezik:

„A belföldi lakóhellyel nem rendelkező adóalanyoknak kifizetett nyereségből 27%-os adó kerül levonásra. A megtakarítási célú részvényesek esetén a levonás mértéke 12,5%. A nem belföldi illetőségű adóalanyok, a megtakarítási célú részvényesek kivételével, a külföldön ugyanezen nyereségre véglegesen kivetett, bizonyítottan megfizetett adó visszatérítésre jogosultak a levont adó legfeljebb négykilenced részéig. Bizonyítékként a külföldi állam illetékes adóhatósága által kiállított igazolás vehető figyelembe.”

- 12 E rendelet 27a. cikke a forrásadó visszatérítéséről, illetve bizonyos esetekben az e rendelet 27. cikkében előírt forrásadó alóli mentességről rendelkezik azon társaságok esetében, amelyek más tagállamban rendelkeznek illetőséggel, és amelyek elérik az osztalékot adó társaság tőkéjében a 90/435 irányelvben meghatározott részesedési küszöbértéket és időtartamot.

A pert megelőző eljárás

- 13 Mivel a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a valamely másik tagállamban vagy valamely, az EGT-Megállapodásban részes államban letelepedett vállalkozások számára juttatott olasz forrásadó rendszere összeegyeztethetetlen a tőke szabad mozgásával és a letelepedés szabadságával, úgy döntött, hogy megindítja az EK 226. cikk szerinti eljárást, és 2005. október 18-án levélben szólította fel az Olasz Köztársaságot.

- 14 Mivel nem találta meggyőzőnek az Olasz Köztársaság 2006. február 9-i levelében előterjesztett érvelését, 2006. július 4-én a Bizottság indokolással ellátott véleményt intézett e tagállamhoz, amelyben felszólította e tagállamot, hogy a véleményben foglaltak teljesítéséhez szükséges intézkedéseket a kézhezvételtől számított két hónapon belül tegye meg.
- 15 Az Olasz Köztársaság az indokolással ellátott véleményre 2007. január 30-i levelében válaszolt. A Bizottság, mivel úgy ítélte meg, hogy a felrótt jogsértést e tagállam nem orvosolta, a jelen kereset benyújtása mellett döntött.

A keresetről

Az elfogadhatóságról

- 16 Az Olasz Köztársaság szerint a kereset elfogadhatatlan, mivel a kereset tárgya nem kellően egyértelmű. A Bizottság néhány jogszabályi szöveg kifogásolására, valamint annak megállapítására szorítkozott, hogy e rendelkezések magasabb adóterhet írnak elő a külföldön letelepedett vállalkozásoknak juttatott osztalékok tekintetében, mint az Olaszországban letelepedett vállalkozásoknak juttatott osztalékok adómértéke, anélkül hogy pontosan és a teljesség igényével elemezte volna e rendelkezéseket, továbbá anélkül, hogy egyedi módon bizonyította volna, hogy ezek közül mindegyik ellentétes az általa hivatkozott elvekkel.
- 17 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az eljárási szabályzat 38. cikke 1. §-ának c) pontja úgy rendelkezik, hogy a keresetlevélnek tartalmaznia kell – többek között – a jogvita tárgyát és a felhozott jogalapok rövid ismertetését. Következésképpen a Bizottságnak az EK 226. cikk alapján benyújtott valamennyi keresetlevélben kellően pontos és koherens módon meg kell jelölnie a felhozott kifogásokat, avégett hogy a tagállam elő tudja készíteni védekezését, illetve hogy a Bíróság vizsgálhassa az állítólagos kötelezettségszegés fennállását (lásd ebben az értelemben a C-347/88. sz., Bizottság kontra Görögország ügyben 1990. december 13-án hozott

ítélet [EBHT 1990., I-4747. o.] 28. pontját; valamint a C-98/04. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 2006. május 4-én hozott ítéletének [EBHT 2006., I-4003. o.] 18. pontját).

- 18 A jelen ügyben a Bizottság kereseti kérelmeiből és indokolásából kellően világosan és pontosan kitűnik, hogy azok az Olaszországban honos, illetve a más tagállamban, vagy az EGT-Megállapodásban részes államban letelepedett társaságok számára juttatott osztalékokat terhelő adók közötti különbségnek a tőke szabad mozgása és a letelepedés szabadsága elveivel való összeegyeztethetőségére vonatkoznak.
- 19 Mivel a kereset egyértelmű, az Olasz Köztársaság elfogadhatatlansági kifogását el kell utasítani.

Az ügy érdeméről

A felek érvei

- 20 A Bizottság lényegében azt állítja, hogy a más tagállamban, vagy az EGT-Megállapodásban részes államban letelepedett társaságok számára juttatott osztalékok kedvezőtlenebb bánásmódban részesülnek, mint az Olaszországban honos társaságoknak juttatott osztalékok. Ez kevésbé vonzóvá teszi más tagállamokban, vagy az EGT-Megállapodásban részes államokban letelepedett társaságok számára az olasz társaságokba történő befektetést, és ebben az értelemben akadályozza a tőke szabad mozgását.
- 21 Mivel a 90/435 irányelv nem alkalmazható az EGT-Megállapodásban részes államokban, és mivel a külföldre fizetett osztalékokra vonatkozó olasz forrásadórendszer ily módon az olasz vállalkozásoknak az EGT-Megállapodásban részes államokban

letelepedett társaságokban birtokolt ellenőrző részesedését is érinti, a Bizottság azt állítja, hogy az EGT-Megállapodás 31. cikkét is megsértették, amely az EK-Szerződés vonatkozó cikkeihez hasonló módon tiltja a letelepedés szabadságának bármely korlátozását.

- 22 Az Olasz Köztársaság azt állítja, hogy az a tény, hogy a belföldi osztalékok adómentesek, de a más tagállamokba fizetett osztalékokat adó terheli, nem szükségszerűen és mindenképpen ellentétes a közösségi joggal. A közösségi joggal való összeegyeztethetlenség csak abban a kettős adóztatás elkerülésére kötött kétoldalú egyezmények alkalmazását követő konkrét helyzetben lehet megállapítani, amelyben az osztalékokat kapó, másik tagállambeli társaság nem képes elkerülni a székhelye szerinti tagállamban a kettős adóztatást, például ha belföldi adóköteles jövedelméből levonják az osztalékot juttató társaság tagállamában fizetett adót. Ily módon abban az esetben, ha a rendeltetés szerinti tagállamban a kettős adóztatás elkerülésére kötött kétoldalú egyezmény a forrás szerinti tagállamban alkalmazott adólevonási mechanizmust ír elő ebben a tagállamban, az Olasz Köztársaság úgy ítéli meg, hogy nem áll fenn az EK 56. cikkel ellentétes hátrányos megkülönböztetés. Az e kétoldalú egyezményekben szereplő levonási záradékok a tagállamoknak az adóügyi joghatóság megosztására vonatkozó határcörének felelnek meg.
- 23 A Bizottság e tekintetben nem bizonyította, hogy az Olasz Köztársaság által kötött kétoldalú egyezmények közül egyik sem teszi lehetővé az e tagállamban alkalmazott adóteher hatásának közömbösítését.
- 24 Az Olasz Köztársaság továbbá azt állítja, hogy a külföldi osztalékokkal szembeni adójogi bánásmódot az e tagállamban a kedvezményezetteknek juttatott osztalékok adóztatásának teljes rendszerére figyelemmel kell értékelni. Ez utóbbi esetben az olaszországi lakóhellyel rendelkező természetes személy részvényesnek juttatott osztalék adóköteles. Az adóalanyok által kapott osztalék 95%-ának mentessége pusztán a természetes személy részvényesek adóztatásának előkészítő szakaszát jelenti. Amennyiben a részvényes olyan nem belföldi illetőségű társaság, amely rendszerint nem belföldi illetőségű természetes személyeknek juttat osztalékot, e természetes személyek mentesülnek az adó alól. A nem belföldi illetőségű társaságot nagyobb adóteher

sújtja – állítja az Olasz Köztársaság –, figyelembe véve azt a tényt, hogy a társasági adó szintjének koherensnek kell lennie a természetes személyek tekintetében előírt adó szintjével. Ily módon a belföldi illetőségű és a nem belföldi illetőségű természetes személy részvényesek adóztatásának szintje kiegyenlítődik.

25 Az Olasz Köztársaság másodlagosan azt állítja, hogy az eltérő bánásmódot az az eltérő helyzet igazolja, amely abból a tényből ered, hogy a nem belföldi illetőségű társaságokra nem hárul annak kötelezettsége, hogy közöljék az olasz adóhatósággal, hogy e társaság tőkéjében olaszországi lakóhellyel rendelkező természetes személyek képviseltetik magukat.

26 Még azt feltételezve is – állítja az Olasz Köztársaság –, hogy a helyzetek nem eltérőek, a hátrányos megkülönböztetést az adórendszer koherenciájának követelményei, valamint az adómegkerülés és adókijátszás megelőzésének szükségessége igazolják.

27 Az Olasz Köztársaság végül azt állítja, hogy a Bizottság egyébként sem róhatja fel vele szemben, hogy nem előlegezte meg az ítélkezési gyakorlat fejlődését és a Bíróságnak a C-170/05. sz., Denkavit Internationaal és Denkavit France ügyben 2006. december 14-én hozott ítéletét (EBHT 2006., I-11949. o.) és a C-379/05. sz. Amurta-ügyben 2007. december 8-án hozott ítéletét (EBHT 2007., I-9569. o.), amelyeket a Bíróság az indokolással ellátott véleményben rögzített határidő elteltét követően hozott.

A Bíróság álláspontja

– Az EK 56. cikk (1) bekezdésének megsértéséről

- 28 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban hatáskörüket a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (lásd többek között a C-446/03. sz. Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-10837. o.] 29. pontját).
- 29 A közösségi jog egységesítésére, illetve összehangolására irányuló intézkedések hiányában a tagállamok továbbra is jogosultak egyezményekben vagy egyoldalúan meghatározni adóztatási joghatóságuk megosztásának szempontjait, különösen a kettős adóztatás elkerülése érdekében (a C-336/96. sz. Gilly-ügyben 1998. május 12-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-2793. o.] 24. és 30. pontja, valamint a C-470/04. sz. N-ügyben 2006. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-7409. o.] 44. pontja).
- 30 A 90/435 irányelv célja, hogy közös adózási rendszer bevezetésével megszüntesse azon hátrányokat, amelyek a különböző tagállamok társaságainak együttműködését az ugyanazon tagállam társaságainak együttműködésével szemben érik, és ezáltal megkönnyítse a társaságok közösségi szintű csoportosulását (a C-446/04. sz. Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11753. o.] 103. pontja).
- 31 A Bíróság már kimondta, hogy a 90/435 irányelv hatálya alá nem tartozó részesedések esetében a tagállamok jogosultak meghatározni azt, hogy milyen esetben és milyen mértékben kell a felosztott nyereség gazdasági kettős adóztatását elkerülni, és ennek céljából egyoldalúan vagy más tagállamokkal kötött egyezmények útján mechanizmusokat létrehozni e gazdasági kettős adóztatás elkerülésére vagy enyhítésére. Mindazonáltal ez nem jelenti azt, hogy a tagállamok az EK-Szerződésben biztosított alapvető szabadságokkal ellentétes intézkedéseket alkalmazhatnak (ebben az értelemben lásd a C-374/04. sz. Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11673. o.] 54. pontját).

- 32 A jelen ügyben az olasz szabályozás a belföldi illetőségű társaságok számára juttatott osztalékok 95%-át mentesíti az adó alól, és a fennmaradó 5%-ot rendeli a 33%-os általános társasági adó alá. A más tagállamokban letelepedett társaságoknak juttatott osztalékokat 27%-os mértékű forrásadó terheli, mivel ezen összeg legfeljebb négykilenced része téríthető vissza kérelemre. Csökkentett mértékű forrásadó is alkalmazható a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmények értelmében, amennyiben a részvétel és a birtoklási időtartam bizonyos feltételei teljesülnek, de ez az adókulcs is magasabb, mint a belföldi illetőségű társaságoknak juttatott osztalékokat terhelő adó kulcsa.
- 33 Végül, nem vitás, hogy az olasz szabályozás a más tagállamokban letelepedett társaságoknak juttatott osztalékokra magasabb adókulcsot ír elő, mint a belföldi illetőségű társaságoknak jutott osztalékok tekintetében.
- 34 Az Olasz Köztársaság ugyanakkor azt állítja, hogy ez az eltérő bánásmód csak látszólagos, mivel egyrészt kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezményeket, másrészt pedig az olasz adórendszer egészét is figyelembe kell venni.
- 35 Az első szempont vonatkozásában az Olasz Köztársaság azt állítja, hogy a más tagállamokban letelepedett társaságoknak juttatott osztalékok valójában nem részesülnek a belföldi illetőségű társaságoknak juttatott osztalékoktól eltérő bánásmódban, mivel a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmények lehetővé teszik, hogy az Olaszországban fizetett forrásadót a más tagállamban fizetendőbe beszámítsák.
- 36 E tekintetben a Bíróság már megállapította, hogy nem kizárt, hogy valamely tagállam annak ellenére tiszteletben tudja tartani a Szerződésből eredő kötelezettségeit, hogy kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezményt köt más tagállammal (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 71. pontját, valamint az Amurta-ügyben hozott ítélet 79. pontját).

- 37 Ehhez azonban az szükséges, hogy a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény lehetővé tegye a nemzeti szabályozásból eredő eltérő bánásmód hatásainak ellensúlyozását. Ez ugyanis csak abban az esetben valósul meg, ha a nemzeti szabályozás értelmében kivetett forrásadó a más tagállamban fizetendő adóba beszámítható a nemzeti szabályozásból eredő eltérő bánásmód ellensúlyozására, úgy, hogy a más tagállamokban letelepedett vállalkozásoknak juttatott osztalékokra vonatkozó és a belföldi illetőségű társaságoknak juttatott osztalékokra vonatkozó bánásmódbeli különbség teljes egészében eltűnjön.
- 38 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy az olaszországi forrásadónak a más tagállamban fizetendő adóba ily módon történő beszámítását az olasz szabályozás nem biztosítja. A beszámítás ugyanis elsősorban azt feltételezi, az Olaszországból származó osztalékokat a másik tagállamban kellőképpen adóztassák. Amint arra a főtanácsnok is rámutatott indítványának 58. és 59. pontjában, amennyiben ezen osztalékokat nem, vagy nem elégséges mértékben adóztatják, az Olaszországban levont forrásadónak marad egy része, amely nem számítható be. Ebben az esetben a nemzeti szabályozásból eredő eltérő bánásmód nem ellensúlyozza a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény alkalmazása.
- 39 Márpedig az, hogy a másik tagállamban adóztatják-e az Olaszországból származó jövedelmeket, illetve az adó szintje nem az Olasz Köztársaságtól, hanem a másik tagállam által meghatározott adóztatási szabályoktól függ. Az Olasz Köztársaság következképpen megalapozatlanul állítja, hogy az olaszországi forrásadó beszámítása a más tagállamban fizetendő adóba minden esetben lehetővé teszi a nemzeti szabályozásból eredő eltérő bánásmód ellensúlyozását.
- 40 Ebből következik, hogy az Olasz Köztársaság nem állíthatja, hogy a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmények alkalmazása okán a más tagállamokban letelepedett társaságoknak juttatott osztalékok végül is ne részesüljenek a belföldi illetőségű társaságoknak juttatott osztalékoktól eltérő bánásmódban.

- 41 Az Olasz Köztársaság azonban az eljárás során hangsúlyozta, hogy Szlovéniával nem kötött a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezményt. Érvelése tehát nem elfogadható, mivel Szlovéniában letelepedett vállalkozásoknak juttatott osztalékokról van szó.
- 42 A második szempont vonatkozásában az Olasz Köztársaság arra sem hivatkozhat, hogy a jelen ítélet 33. pontjában megállapított eltérő bánásmód azon okból nem áll fenn, mivel az olasz adórendszer egészét kell figyelembe venni, amelynek az a célja, hogy az osztalékok természetes személy végső kedvezményezettjeinek közvetett vagy közvetlen adóztatása, illetve azt a körülményt, hogy a belföldi illetőségű és részvényes természetes személy jövedelme adóköteles, ily módon a belföldi illetőségű természetes személy részvényes adóztatásának szintje valójában megegyezik a nem belföldi illetőségű természetes személy adóztatásának szintjével.
- 43 Ezen érvelés elutasításához elegendő annak megállapítása, hogy ez olyan rendszereket és helyzeteket hasonlít össze, amelyek nem összehasonlíthatók, tehát egyfelől a belföldi osztalékok természetes személy kedvezményezettjei és adóztatási rendszerük, másfelől pedig a külföldi osztalékok tőketársaság kedvezményezettjei és az Olasz Köztársaság által levont forrásadó. E tekintetben nem releváns az a körülmény, hogy az olasz szabályozás – az Olasz Köztársaság szerint – arra irányul, hogy kiigazítsa az esetleges egyenlőtlenégeket azon természetes személyek adóztatásának szintjén, akik azon társaságokban rendelkeznek részesedéssel, amelyeknek az osztalékokat juttatták.
- 44 E tagállam tehát nem hivatkozhat arra, hogy nem áll fenn eltérő bánásmód a más tagállamokban letelepedett társaságoknak juttatott osztalékok adóztatásának módozatai és a belföldi illetőségű társaságoknak juttatott osztalékok adóztatásának módozatai között.
- 45 Márpedig, ez a bánásmódbeli eltérés alkalmas arra, hogy elriassza a más tagállamokban letelepedett társaságokat az olaszországi befektetésektől. Ezen eltérés következtében az EK 56. cikk (1) bekezdésében főszabály szerint tiltott módon korlátozza a tőke szabad mozgását.

- 46 Meg kell azonban vizsgálni, hogy a szabad tőkemozgás e korlátozása indokolható-e a Szerződés rendelkezéseivel.
- 47 Az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontja értelmében „[az] 56. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy [...] alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek”.
- 48 A hivatkozott rendelkezésben előírt eltérést korlátozza az EK 58. cikk (3) bekezdése, amely előírja, hogy az ugyanezen cikk (1) bekezdésében említett nemzeti rendelkezések „nem szolgálhatnak az 56. cikkben meghatározott szabad tőkemozgásra és fizetési műveletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközüül”.
- 49 Az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontja által engedélyezett kivételeket ily módon meg kell különböztetni az e cikk (3) bekezdésében tiltott hátrányos megkülönböztetésektől. Márpedig az ítélkezési gyakorlatból következően ahhoz, hogy a jelen ügyben szereplőhöz hasonló nemzeti adójogi szabályozást összeegyeztethetőnek lehessen tekinteni a Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel, az szükséges, hogy az ebből eredő eltérő bánásmód objektíve össze nem hasonlítható helyzetekre vonatkozzon, vagy nyomós közérdek alapján igazolható legyen (a C-35/98. sz. Verkooijen-ügyben 2000. június 6-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-4071. o.] 43. pontja; a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7477. o.] 29. pontja és a C-512/03. sz. Blanckaert-ügyben 2005. szeptember 8-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-7685. o.] 42. pontja).
- 50 Meg kell tehát vizsgálni, hogy az osztalékok olasz illetőségű kedvezményezett társaságok és a más tagállamban illetőséggel rendelkező kedvezményezett társaságok az alapügyben felmerült nemzeti szabályozás céljára tekintettel összehasonlítható helyzetben vannak-e.

- 51 A Bíróság már megállapította, hogy egy adott tagállam által a belföldi illetőségű társaság által felosztott nyereség sorozatos, illetve kettős adóztatásának elkerülése, illetve enyhítése érdekében hozott intézkedések szempontjából az osztalékban részesülő belföldi illetőségű részvényesek helyzete nem feltétlenül hasonló a másik tagállamban illetőséggel rendelkező osztalékban részesülő részvényesek helyzetéhez (a fent hivatkozott Denkavit Internationaal és Denkavit France ügyben hozott ítélet 34. pontja).
- 52 Mindenesetre attól kezdve, hogy valamely tagállam egyoldalúan vagy egyezmények útján jövedelemadókat vet ki a belföldi illetőségű társaságok által nemcsak a belföldi, hanem a külföldi illetőségű részvényeseknek fizetett osztalékokra is, e külföldi illetőségű részvényesek helyzete hasonló a belföldi illetőségű részvényesek helyzetéhez (a fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 68. pontja, a fent hivatkozott Denkavit Internationaal és Denkavit France ügyben hozott ítélet 35. pontja, valamint a fent hivatkozott Amurta-ügyben hozott ítélet 38. pontja).
- 53 Ugyanis kizárólag az ugyanezen állam adóztatási joghatóságának gyakorlása – függetlenül más tagállam adóztatásától – vezet a többszörös vagy a gazdasági kettős adóztatás veszélyéhez. Ilyen esetben annak érdekében, hogy ne korlátozzák az osztalékban részesülő külföldi illetőségű társaságokat megillető szabad tőke mozgást főszabály szerint az EK 56. cikk által tiltott módon, az osztalékfizető társaság illetősége szerinti tagállam felelős annak biztosításáért, hogy – a nemzeti jogban a többszörös vagy a gazdasági kettős adóztatás elkerülését vagy enyhítését célzó eljárásokkal összevetve – a külföldi illetőségű részvényes társaságok a belföldi illetőségű részvényes társaságokra irányadóval egyenértékű bánásmódban részesüljenek (lásd a fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 70. pontját, valamint a fent hivatkozott Amurta-ügyben hozott ítélet 39. pontját).
- 54 Márpedig a jelen ügyben meg kell állapítani, hogy az olasz jogalkotó úgy döntött, hogy adójogi hatáskörét más tagállamokban letelepedett társaságoknak juttatott osztalékokon gyakorolja. Az ezen osztalékok nem belföldi illetőségű kedvezményezettjei következképpen a belföldi illetékeségű kedvezményezettekkel összehasonlítható helyzetben vannak a belföldi illetőségű társaságok által juttatott osztalékok kettős gazdasági adóztatásának kockázata vonatkozásában, ily módon a külföldi illetőségű kedvezményezettek nem részesülhetnek eltérő bánásmódban.

- 55 E tekintetben az Olasz Köztársaság arra hivatkozik, hogy ezen eltérő bánásmódot nyomós közérdek indokolja, amely az adórendszer koherenciájára, az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztására és az adókijátszás elleni küzdelemre irányul, amely indokokat a Bíróság kifejezetten olyan jellegűeknek fogadott el, mint amelyek igazolják az eltérő bánásmódot (ebben az értelemben lásd a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 51. pontját, a C-414/06. sz. Lidl Belgium ügyben 2008. május 15-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-3601. o.] 42. pontját, valamint az adórendszer koherenciájára alapított igazolást illetően a C-204/90. sz., Bachmann-ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet [EBHT 1992., I-249. o.] 28. pontját és a C-524/04. sz. Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben 2007. március 13-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-2107. o.] 68. pontját).
- 56 Az adórendszer koherenciájára és az adóztatási joghatóság egyensúlyának fenntartására alapított igazolást illetően ennek elutasítására elegendő arra rámutatni, hogy az Olasz Köztársaság lényegében az azon álláspont indokolására kifejtett érvelést ismétli meg, miszerint a jelen ítélet 33. pontjában megállapított eltérő bánásmód azon okból nem áll fenn, hogy azt a tény is figyelembe kell venni, hogy a belföldi illetőségű természetes személy részvényeseket Olaszországban a jövedelemadó sújtja. A jelen ítélet 43. pontjában kifejtett indokok alapján ez az érvelés nem elfogadható.
- 57 Az adókijátszás elleni küzdelemre alapított igazolást illetően arra kell emlékeztetni, hogy a letelepedés szabadságának korlátozása kizárólag akkor fogadható el, ha azt nyomós közérdek igazolja. Azonban ebben az esetben is szükséges, hogy az alkalmas legyen az elérni kívánt cél megvalósításának biztosítására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket (a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 35. pontja, a C-196/04. sz., Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-7995. o.] 47. pontja, valamint a fent hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 64. pontja).
- 58 Ily módon az adókijátszás elleni küzdelemre alapított indokolás csak akkor fogadható el, ha olyan, tisztán mesterséges megállapodásokra irányul, amelyek célja az adójogszabályok megkerülése, ami kizár minden, az adókijátszásra vonatkozó általános vélelmet. Az adómegkerülésre vagy az adókijátszásra vonatkozó általános vélelem tehát nem elegendő a Szerződés céljait sértő adójogi intézkedés igazolására (lásd ebben az értelemben a C-478/98. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 2000. szeptember 26-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-7587. o.] 45. pontját, valamint a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 50. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

- 59 Márpedig a jelen ügyben a más tagállamokban letelepedett társaságoknak juttatott valamennyi osztalékot általános jelleggel egy kevésbé kedvező adórendszer szerint adóztatják. Ez a kedvezőtlenebb bánásmód következőképpen nem igazolható az adókiátság elleni küzdelemre tekintettel.
- 60 Valamely tagállam tehát hivatkozhat az 1992. február 25-i 92/12/EGK tanácsi irányelvvel (HL L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet 1. kötet 179. o.) módosított, a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen és közvetett adóztatás területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799 tanácsi irányelvre (HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet 1. kötet 63. o.; a továbbiakban: 77/799 irányelv) annak érdekében, hogy megszerezzen valamely másik tagállam illetékes hatóságaitól a szóban forgó irányelv hatálya alá tartozó adók pontos megállapításához szükséges minden információt (lásd a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 71. pontját).
- 61 A kedvezőtlenebb bánásmód, amelynek az olasz szabályozás aláveti a más tagállamokban letelepedett társaságoknak juttatott osztalékokat, következőképpen az EK 56. cikk (1) bekezdésében tiltott módon korlátozza a tőke szabad mozgását.
- 62 Végül, az Olasz Köztársaság nem hivatkozhat arra, hogy a kötelezettségszegés megállapítása iránti keresetet teljes egészében el kell utasítani azon indokból, hogy szabályozásának az EK 56. cikk (1) bekezdésével való összeegyeztethetlensége azon értelmezésből ered, amelyet a Bíróság adott előzetes döntéshozatali eljárás keretében a jelen eljárásban hivatkozott, indokolással ellátott véleményt követő időpontban.
- 63 Az az értelmezés ugyanis, amelyet a Bíróság ad az EK 234. cikk által ráruházott hatáskörének gyakorlása során valamely közösségi jogszabályról, megmagyarázza és pontosítja e szabály hatályát és jelentőségét, amely szerint azt a hatálybalépésének időpontjától értelmezni és alkalmazni kell, illetőleg értelmezni és alkalmazni kellett volna (lásd ebben az értelemben a 61/79. sz. Denkavit italiana ügyben 1980. március 27-én hozott ítélet [EBHT 1980., 1205. o.] 16. pontját, kivéve ha a Bíróság az így értelmezett rendelkezésre való hivatkozást a múltira korlátozta (ebben az értelemben lásd a fent hivatkozott Denkavit italiana ügyben hozott ítélet 17. pontját).

64 A fentiek összességéből következik, hogy az Olasz Köztársaság – mivel a más tagállamokban letelepedett társaságoknak juttatott valamennyi osztalékot kevésbé kedvező adórendszer szerint adóztatta, mint a belföldi illetőségű társaságoknak juttatott osztalékokat – nem teljesítette az EK 56. cikk (1) bekezdéséből eredő kötelezettségeit.

– Az EGT-Megállapodás megsértéséről

65 Az EGT-Megállapodás egyik fő célja az áruk, a személyek, a szolgáltatások és a tőke szabad mozgásának lehető legteljesebb megvalósítása az Európai Gazdasági Térség (EGT) egészében, úgy hogy a Közösség területén megvalósított belső piac kiterjedjen az EFTA államaira. Ebből a szempontból az említett megállapodás számos rendelkezése a megállapodás lehető legegységesebb módon való értelmezésére irányul az EGT egészében (lásd az 1/92. sz. 1992. április 10-i véleményt [EBHT 1992., I-2821. o.]). Ennek keretében a Bíróság feladata annak biztosítása, hogy az EGT-Megállapodásnak a Szerződés szabályaival lényegében azonos rendelkezéseit a tagállamokon belül azonos módon értelmezzék (a C-452/01. sz., Ospelt és Schlössle Weissenberg ügyben 2003. szeptember 23-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-9743. o.] 29. pontja).

66 Ebből következik, hogy ugyan az EGT-Megállapodásban részes államokban honosak között a tőke szabad mozgására vonatkozó korlátozásokat az említett megállapodás XII. mellékletének 40. cikkére tekintettel kell értékelni, hiszen ezek a rendelkezések ugyanazzal a jogi hatállyal rendelkeznek, mint az EK 56. cikk lényegében azonos rendelkezései (lásd a C-521/07. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 2009. június 11-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-4873. o.] 33. pontját).

67 Következésképpen és az EK 56. cikk (1) bekezdésének tekintetében a keresetben kifejtett jogalapok vizsgálatát követően meg kell állapítani, hogy az a kedvezőtlenebb bánásmód, amelyben az Olasz Köztársaság részesíti az EGT-Megállapodásban részes államokban letelepedett társaságoknak juttatott osztalékot, az EGT-Megállapodás 40. cikkében tiltott módon korlátozza a tőke szabad mozgását.

- 68 Meg kell azonban állapítani, hogy ezt a korlátozást az adókijátszás elleni küzdelemre irányuló nyomós közérdek igazolja.
- 69 Amint azt a Bíróság már kimondta, az az ítélkezési gyakorlat, amely a Közösségen belüli alapvető szabadságok gyakorlásának a korlátozására vonatkozik, nem ültethető át teljes egészében a tagállamok és a harmadik országok közötti tőkemozgásokra, mivel e tőkemozgásoknak más a jogi háttere (lásd ebben az értelemben a C-101/05. sz. A-ügyben 2007. december 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-11531. o.] 60. pontját).
- 70 A jelen ügyben először is rá kell mutatni, hogy a tagállamok illetékes hatóságai közötti együttműködésnek a 77/799 irányelv által megállapított kereteit, amely nem áll fenn e hatóságok és a harmadik ország illetékes hatóságai között, ha az adott harmadik ország nem vállalt kötelezettséget a kölcsönös segítségnyújtásra.
- 71 Az Olasz Köztársaság arra hivatkozott továbbá – ellentmondás nélkül – hogy semmiféle, az információcserére vonatkozó rendelkezés nem létezik közöttük és a Liechtensteini Hercegség között. Végül, az Olasz Köztársaság – szintén e tekintetben való ellentmondás nélkül – arra hivatkozott, hogy azok a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmények, amelyeket az Izlandi Köztársasággal és a Norvég Királysággal kötött, nem tartalmaznak kötelező információcserére vonatkozó záradékokat.
- 72 E körülményekre figyelemmel a szóban forgó olasz szabályozást az EGT-Megállapodásban részes államokkal szemben az adókijátszás elleni küzdelemre irányuló nyomós közérdek indoka által igazoltnak kell minősíteni, amely alkalmas az elérni kívánt cél megvalósításának biztosítására, és nem lépi túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket.
- 73 Következésképpen, a keresetet el kell utasítani az arra vonatkozó részében, hogy az Olasz Köztársaság nem teljesítette az EGT-Megállapodás 40. cikkéből eredő kötelezettségeit.

- 74 A Bizottság továbbá azt állítja, hogy az olasz szabályozás az EGT-Megállapodás 31. cikke által biztosított letelepedési szabadságot is sérti.
- 75 Azonban, az EGT-Megállapodás 40. cikke vonatkozásában kifejtett indokok alapján a szóban forgó olasz szabályozást az EGT-Megállapodásban részes államokkal szemben az adókijátszás elleni küzdelemre irányuló nyomós közérdek indoka által igazoltnak kell minősíteni, amely alkalmas az elérni kívánt cél megvalósításának biztosítására, és nem lépi túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket.
- 76 Következésképpen, a keresetet el kell utasítani az arra vonatkozó részében, hogy az Olasz Köztársaság nem teljesítette az EGT-Megállapodás 31. cikkéből eredő kötelezettségeit.

A költségekről

- 77 Az eljárási szabályzat 69. cikkének 2. §-a alapján a Bíróság a pereszes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. Ugyanezen szabályzat 69. cikke 3. §-ának alapján részleges pernyertesség esetén, illetve kivételes okból a Bíróság elrendelheti a költségeknek a felek közötti megosztását, vagy határozhat úgy, hogy mindegyik fél maga viselje saját költségeit.
- 78 A jelen ügyben figyelemmel kell lenni arra a tényre, hogy a kereset a Bizottság egyes kifogásai tekintetében nem került elfogadásra.

79 A Bíróság az Olasz Köztársaságot kötelezi az összes költség háromnegyedének, az Európai Közösségek Bizottságát pedig az összes költség negyedének viselésére.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

- 1) **Az Olasz Köztársaság – mivel a más tagállamokban letelepedett társaságoknak juttatott valamennyi osztalékot kevésbé kedvező adórendszer szerint adóztatta, mint a belföldi illetőségű társaságoknak juttatott osztalékokat – nem teljesítette az EK 56. cikk (1) bekezdéséből eredő kötelezettségeit.**
- 2) **A Bíróság a keresetet ezt meghaladó részében elutasítja.**
- 3) **A Bíróság az Olasz Köztársaságot kötelezi az összes költség háromnegyedének, az Európai Közösségek Bizottságát pedig az összes költség negyedének viselésére.**

Aláírások