



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2015. szeptember 17.*

„Előzetes döntéshozatal — Közvetlen adózás — EUMSZ 63. cikk és EUMSZ 65. cikk — A tőke szabad mozgása — Részvényportfóliók osztalékainak adóztatása — Forrásadó — Korlátozás — Végleges adóteher — A belföldi illetékességű adóalanyok és a külföldi illetékességű adóalanyok adóterhei összehasonlításának szempontjai — Összehasonlíthatóság — A jövedelemadó vagy a társasági adó figyelembevétele — Kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmények — A korlátozás egyezmények útján történő semlegesítése”

A C-10/14., C-14/14. és C-17/14. sz. egyesített ügyekben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyában, amelyeket a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) a Bírósághoz 2014. január 13-án, 2014. január 15-én, illetve 2014. január 16-án érkezett, 2013. december 20-i határozataival terjesztett elő az előtte

J. B. G. T. Miljoen (C-10/14. sz. ügy),

X (C-14/14. sz. ügy),

a **Société Générale SA** (C-17/14. sz. ügy)

és

a **Staatssecretaris van Financiën** között folyamatban lévő eljárásokban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Ó Caoimh (előadó), a harmadik tanács elnökeként eljárva, K. Lenaerts, a Bíróság elnökhelyettese, a harmadik tanács bírájaként eljárva, C. Toader, E. Jarašiūnas és C. G. Fernlund bírák,

főtanácsnok: N. Jääskinen,

hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2015. március 18-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- J. B. G. T. Miljoen képviseletében E. Nijkeuter,
- X képviseletében N. de Haan, G. Th. K. Meussen és S. Baum-Sillé advocaten,
- a Société Générale SA képviseletében M. Sanders és A. Breuer advocaten,

* Az eljárás nyelve: holland.

- a holland kormány képviselőjében M. Bulterman, M. Gijzen és M. de Ree, meghatalmazotti minőségben, segítők: I. Siemonsma és H. Guiljam,
 - a német kormány képviselőjében T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,
 - a svéd kormány képviselőjében A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, K. Sparrman, L. Swedenborg, E. Karlsson és F. Sjövall, meghatalmazotti minőségben,
 - az Egyesült Királyság Kormánya képviselőjében J. Beeko, meghatalmazotti minőségben segítője: S. Ford barrister,
 - az Európai Bizottság képviselőjében W. Roels és A. Cordewener, meghatalmazotti minőségben,
- a főtanácsnok indítványának a 2015. június 25-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,
meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek az EUMSZ 63. cikkre vonatkoznak.
- 2 E kérelmeket J. B.G.T. Miljoen, X, valamint a Société Générale SA (a továbbiakban: Société Générale) és a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkárság) között az e hatóság által az alapügyek felpereseinek fizetett holland eredetű osztalékokra kivetett forrásadó tárgyában folyamatban lévő jogviták keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

A holland jog

Az osztalékadóról szóló törvény

- 3 Az osztalékadóról szóló törvénynek (Wet op de dividendbelasting) az alapügyekre alkalmazandó változata 1. cikke ekképp rendelkezik:

„(1) Az »osztalékadó« elnevezésű közvetlen adót azokra vetik ki, akik – közvetlenül vagy igazolások útján – a társasági adóról szóló 1969. évi törvény [Wet op de vennootschapsbelasting 1969, (a továbbiakban: a társasági adóról szóló törvény)] 10. cikke (1) bekezdésének d) pontja szerinti részvényekből, kamatozó kötvényekből és hitelekkel szemben 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.

(2) A jelen törvény alkalmazásában a [társasági adóról szóló] törvény 2. cikkének (3) bekezdése szerinti befektetési alapokat megtestesítő értékpapírok egyenértékűek azon társaságok részvényeivel, amelyeknek a tőkéje részben vagy egészen részvényekből áll, az alapok pedig egyenértékűek a társaságokkal.

[...]”

- 4 Az osztalékadóról szóló törvény 5. cikke értelmében ezen adó mértéke a hozam 15%-a.

5 Ugyanezen törvény 10. cikkének (1) bekezdése szerint:

„A Hollandiában székhellyel rendelkező és a társasági adó hatálya alá nem tartozó jogi személy kérheti a felügyelet vezetőjétől, hogy olyan, panasszal megtámadható határozatot hozzon, amely az általa egy naptári évben fizetett osztalékadó visszatérítésére irányul [...]”

A Wet IB 2001

6 A jövedelemadóról szóló 2001. évi holland törvénynek (Wet Inkomstenbelasting 2001) az alapügyek tényállásának megvalósulása idején hatályos változata (a továbbiakban: Wet IB 2001) határozza meg a természetes személyek jövedelmeire kivetett adó rendszerét.

7 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.

8 Az említett törvény 5.1. cikke előírja, hogy a megtakarításból és befektetésekből származó adóköteles jövedelmet a „megtakarításból és a befektetésből eredő, az egyéni levonással csökkentett hozam” alkotja.

9 Ugyanezen törvény 5.2. cikke értelmében a megtakarításból és a befektetésekből származó adóköteles jövedelmet a törvény a naptári év kezdetén és végén birtokolt, kötelezettségekkel csökkentett vagyon átlagának 4%-ában (átalányhozam) rögzíti, feltéve hogy ezen átlag meghaladja az adómentes vagyont.

10 A Wet IB 2001 5.3. cikkének (1) bekezdése értelmében a hozamalap „a vagyon kötelezettségek értékével csökkentett érték”. A Wet IB 2001 5.3. cikkének (2) bekezdése a következőképpen határozza meg a vagyontárgyak fogalmát:

„a. ingatlanok;

b. az ingatlanokon közvetlenül vagy közvetetten fennálló jogok;

c. az adóalany vagy a vele egy háztartásban élő személyek által személyes célokra nem használt vagy el nem fogyasztott ingóságok, valamint azok az ingóságok, amelyeket ugyan személyes célokra használnak vagy fogyasztanak, de elsősorban befektetésre szolgálnak;

d. az ingóságokon fennálló jogok;

e. a nem dologi jogok, mint például a pénz;

f. egyéb vagyoni jogok, amelyeknek piaci értékük van.”

11 A Wet IB 2001 5.3. cikkének (3) bekezdése előírja, hogy „[a] kötelezettségek piaci értékkel rendelkező kötelezettségek”.

12 A Wet IB 2001 „Adómentes tőke” című 5. cikkének (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy az adómentes tőke 20 014 eurót tesz ki. E cikk (2)–(4) bekezdése ezt a szabályt kiigazítja a házastárssal vagy élettárssal rendelkező adózók esetében.

13 A Wet IB 2001-nek a vagyontárgyak és a kötelezettségek értékelésére vonatkozó 5.19. cikke (1) bekezdése előírja, hogy azokat piaci értékükön kell figyelembe venni.

14 A Wet IB 2001 7.1. cikke ekképp rendelkezik:

„Külföldi illetőségű adóalany esetében a jövedelemadó a következőket terheli:

[...]

b. egy hollandiai székhelyű társaságban fennálló jelentős részesedésből származó adóköteles jövedelmek, és

[...]

amelyeket az adott naptári évben szerzett.”

15 A Wet IB 2001-nek a beszámítható adóelőlegre vonatkozó 9.2. cikke (1) bekezdése előírja, hogy a belföldi illetőségű adóalanyok tekintetében az osztalékadó adóelőlegnek minősül. E cikk (8) bekezdése úgy rendelkezik, hogy a külföldi illetőségű adóalanyok tekintetében „adóelőlegnek minősül az összjövedelmet alkotó elemek vonatkozásában beszedett osztalékadó”.

A társasági adóról szóló törvény

16 A társasági adóról szóló törvénynek az alapügyek tényállása megvalósulása időpontjában hatályos változata 17. cikke (3) bekezdése a) pontja értelmében a holland jövedelem valamely holland vállalkozásból származó adóköteles nyereség teljes összege, azaz állandó székhelyen/telephelyen vagy állandó képviselőn keresztül tevékenységét Hollandiában végző vállalkozásból (holland vállalkozás) származó anyagi előnyök.

17 Az említett törvény 25. cikke így fogalmaz:

„(1) Adóelőlegnek minősül a beszedett osztalékadó, az [osztalékadóról szóló törvény] 12. cikkének (1) bekezdése értelmében beszedett adó, valamint a szerencsejátékok nyereségei után beszedett adó kivételével, feltéve hogy ezeket az adókat nem az adott év adóköteles nyereségének vagy holland jövedelmének részét alkotó bevételek és nyereségek tekintetében szedték be.

(2) Az (1) bekezdéstől eltérően az osztalékadót nem kell adóelőlegként figyelembe venni, ha az adóalany, akinek tekintetében az osztalékadót beszédtek, egyszersmind nem azon jövedelem tényleges kedvezményezettje, amelynek tekintetében az osztalékadót beszédtek. Nem minősül tényleges kedvezményezettnek az a személy, aki a kapott jövedelem összefüggésében olyan ügyletek összességébe tartozó ellenszolgáltatást nyújtott, amelyről feltételezhető, hogy:

a) a jövedelemhez teljes egészében vagy részlegesen, közvetlenül vagy közvetetten olyan természetes vagy jogi személy jutott, aki kevésbé jogosult az osztalékadó csökkentésére, visszatérítésére vagy beszámítására, mint az ellenszolgáltatást nyújtó személy, és

b) e természetes vagy jogi személy közvetlen vagy közvetett módon a [társasági adóról szóló törvény] 10. cikke (1) bekezdésének d) pontja szerinti olyan részvénytulajdonosi pozíciót, kamatozó kötvények vagy hitelek pozícióját birtokolja vagy szerzi meg, amelyek azon pozícióhoz hasonlíthatók, amelyeket ezen ügyletek összességének kezdetét megelőzően az e részvényekben, kamatozó kötvényekben vagy hitelekben birtokolt.

(3) A (2) bekezdés alkalmazásában:

- a) ügyletek összességéről lehet szó abban az esetben is, ha az ügyletek összességét valamely, a pénzügyi ellenőrzésről szóló törvény értelmében vett szabályozott piacon, vagy valamely, nem az Európai Unió tagállamában található vagy működő szabályozott értéktőzsdén hajtották végre;
- b) az ügyletek összességével egyenértékűnek kell tekinteni a kizárólag egy vagy több osztalékszelvény megszerzésére, illetve részvényeken fennálló, rövid lejáratú haszonélvezeti jog alapítására irányuló ügyletet.

(4) Az osztalékadó, amely az [Wet IB 2001] 9.2. cikkének (4) bekezdése értelmében adóelőlegként nem kerül figyelembevételre, a béreket terhelő adóról szóló 1964. évi törvény 19g. cikkének (3) bekezdésében szereplő hitelintézet adóelőlegének minősül, amennyiben e hitelintézet az ezen osztalékadónak megfelelő összeget azon személy feltételhez kötött számlájára utalja át, akinek tekintetében ezen osztalékadót nem vették adóelőlegként figyelembe. Az osztalékadó, amely a [Wet IB 2001] 9.2. cikkének (4) bekezdése értelmében adóelőlegként nem kerül figyelembevételre, a béreket terhelő adóról szóló 1964. évi törvény 19g. cikkének (3) bekezdésében szereplő befektetési szervezet vezetője adóelőlegének minősül, amennyiben e vezető az osztalékadónak megfelelő összeget egy vagy több, feltételhez kötött, e szervezetben való részesedési jogba fekteti be azon személy javára, akinek tekintetében ezen osztalékadót nem vették adóelőlegként figyelembe.”

Az állami adókról szóló általános törvény

- 18 Az állami adókról szóló általános törvénynek (Algemene wet inzake rijksbelastingen) az alapügyek tényállása megvalósulásának idején hatályos változata 15. cikke előírja, hogy az adóelőleget be lehet számítani az összjövedelmet terhelő adóba. Amennyiben ez utóbbi nem elegendő az előzetesen felszámított osztalékadó kompenzálásához, úgy az osztalékadót visszatérítik részére.

A belga–holland egyezmény

- 19 A Belga Királyság és a Holland Királyság közötti, a jövedelem- és a vagyonadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről és az adóztatás kijátszásának megakadályozásáról szóló 2001. június 5-én Luxembourgban aláírt egyezmény (a továbbiakban: belga–holland egyezmény) 10. cikke előírja:

„(1) Az az osztalék, amelyet az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű társaság a másik Szerződő Államban belföldi illetőségű személynek fizet, megadóztatható ebben a másik államban.

(2) Mindazonáltal 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 kedvezményezettje más Szerződő Államban rendelkezik illetőséggel, az így megállapított adó azonban nem haladhatja meg:

[...]

- b) az osztalékok bruttó összegének 15%-át [...]

- 20 Az említett egyezménynek „A kettős adóztatás elkerülésének módszere” című 23. cikke (1) bekezdése b) pontja előírja:

„A külföldön megfizetett adónak a belga adóba történő beszámítására vonatkozó belga jogszabályi rendelkezésekre is figyelemmel, amennyiben valamely Belgiumban belföldi illetőségű személy a belga adó hatálya alá tartozó összjövedelmébe tartozó és a belga adó alól az alábbi c) pont alapján nem

mentesített osztalék, a 12. cikk (5) bekezdésében szereplő kamat vagy díjak formáját öltő jövedelmekben részesül, az e jövedelmekre kivetett holland adó az említett adókat terhelő belga adóba beszámításra kerül.”

A francia–holland egyezmény

- 21 A Francia Köztársaság kormánya és a Holland Királyság kormánya között a jövedelem- és a vagyonadók területén a kettős adóztatás és az adókijátszás elkerülése tárgyában létrejött, 1973. március 16-án Párizsban aláírt egyezmény (a továbbiakban: francia–holland egyezmény) 10. cikke előírja:

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

(2) Mindazonáltal az osztalékot meg lehet adóztatni abban a szerződő államban, amelyben az osztalékot kifizető társasága székhellyel rendelkezik, ezen állam jogszabályai szerint, de az így megállapított adó nem haladhatja meg:

[...]

b) az osztalékok bruttó összegének 15 százalékát.”

- 22 Az említett egyezmény 24. cikke „A kettős adóztatás elkerülésére irányuló rendelkezések” címet viseli. E 24. cikk B. pontjának b) alpontja ekképp rendelkezik:

„A 10. [cikkben] foglalt azon jövedelmek tekintetében, amelyek után [az e cikk] rendelkezéseivel összhangban holland adót vetettek ki, Franciaország a franciaországi illetőségű és ilyen jövedelemben részesülő személyek részére a holland adóval egyenlő összegű adójóváírást biztosít.

Ezen adójóváírás, amely nem haladhatja meg a szóban forgó jövedelmekre Franciaországban kivetett adó összegét, a 2. cikk (3) bekezdésének b) albekezdésében előírt adókba beszámításra kerül azon adóalapokban, amelyekbe az említett jövedelmek tartoznak.”

Az alapeljárások és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

A C-10/14. sz. ügy

- 23 J. B. G. T Miljoen, Belgiumban lakóhellyel rendelkező holland állampolgár három, a holland tőzsdén bejegyzett társaság részvényeivel rendelkezett.
- 24 A 2007. év folyamán az említett részvények után 4852 euró összeget fizettek ki J. B. G. T Miljoen számára. Ezen összeget Hollandiában 15%-os osztalékadóval sújtották, 729 euró összegben.
- 25 A Hollandiában benyújtott 2007. évi jövedelemadó-bevallásában J. B. G. T Miljoen nulla eurónak megfelelő összjövedelmet vallott be, és nem tett említést az osztalékadóról a jövedelemadóba történő beszámítás tekintetében.
- 26 E bevallás alapján a holland adóhatóságok adómegállapító határozatot fogadtak el. J. B. G. T Miljoen panaszt nyújtott be e hatóságokhoz e határozattal szemben, és 438 euró osztalékadó visszatérítését kérte azon indokkal, hogy mint külföldi illetőségű állampolgár az EUMSZ 63. cikk által tiltott hátrányos megkülönböztetést szenvedett el. E panaszt követően e hatóságok az említett adómegállapító határozatot megerősítő határozatot fogadtak el.

27 J. B. G. T Miljoen keresetet nyújtott be e határozat ellen a Rechtbank te Bredához (bredai bíróság), amely kereset elsősorban arra a kérdésre vonatkozott, hogy a belföldi és a külföldi illetékességű állampolgárok közötti eltérő adójogi bánásmód az EUMSZ 63. cikk szerinti szabad tőke mozgás akadályozásának minősül-e. Mivel e bíróság úgy döntött, hogy az előtte folyó eljárásban nem történt akadályozás, J. B. G. T Miljoen felülvizsgálat iránti kérelmet nyújtott be a Hoge Raad der Nederlandenhez (Hollandia legfelsőbb bírósága).

A C-14/14. sz. ügy

28 X, Belgiumban lakóhellyel rendelkező holland állampolgár a Hollandiában székhellyel rendelkező A Holding BV tőkéjét alkotó 95 részvényből 2 részvényt birtokolt, amelyek e tőke 2,1%-ának felelt meg. 2007. folyamán 107 372 euró összegű osztalékot fizettek ki számára részesedése jogcímén. Ezen összeg után 16 105,80 euró összegű osztalékadót szedtek be.

29 Belgiumban lakóhellyel rendelkező személyként X-et az osztalékok nettó összege után 25%-os személyi jövedelemadó, valamint 22 816,22 euró megfizetésére kötelezték. Mindazonáltal ezen adófizetés keretében a Hollandiában megfizetett osztalékadó részleges levonására lehetett jogosult. Az ügy irataiból az tűnik ki, hogy e jogcímen 4026 euró összeget térítettek számára vissza.

30 X azon indokkal nyújtott be panaszt a holland adóhatóságokhoz az osztalékadó megfizettetése ellen, hogy mint külföldi illetőségű adóalanyt, hátrányosan megkülönböztető bánásmód érte. E hatóságok 2010. március 29-i határozatukkal elutasították ezt a panaszt.

31 X az említett határozat ellen kereseteket nyújtott be a Rechtbank te Bredához. E bíróság megállapította, hogy e keresetek részben megalapozottak voltak. X és a pénzügyi államtitkár fellebbezést nyújtott be az említett bíróság ezen ítélete ellen a Gerechtshof te's-Hertogenbosch-hoz ('s-Hertogenbosch-i bíróság), amely ítéletében helybenhagyta ezen ítéletet. X és a pénzügyi államtitkár felülvizsgálat iránti kérelmet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz.

A C-17/14. sz. ügy

32 A Société Générale franciaországi székhelyű társaság. Szintén Franciaországban székhellyel rendelkező befektetési alapjának közvetítésével 2000 és 2008 között részvénycsomagokkal rendelkezett, amelyek a hollandiai tőzsdén jegyzett társaságok tőkéjének kevesebb mint 5%-át testesítették meg. Ezen évek során osztalékot fizettek ki a Société Générale számára, miután a holland adóhatóságok osztalékadó jogcímén 15% forrásadót vontak le.

33 A 2000 és 2007 közötti időszakban a Société Générale teljes egészében beszámította a Hollandiában fizetett forrásadót a Franciaországban fizetett társasági adóba.

34 Mivel a 2008. gazdasági év során a Société Générale veszteségeket szenvedett el, az ez évben Hollandiában levont osztalékadó nem került beszámításra a Franciaországban fizetett társasági adóba. A Société Générale azt állítja, hogy a Hollandiában levont osztalékadó teljes összegét vissza kell téríteni, mivel az e tagállamban székhellyel rendelkező társaságok jogosultak ennek az adónak a társasági adóból történő levonására, amely lehetőség ugyanakkor nem áll fenn a külföldi illetőségű részvényesek tekintetében. A Société Générale úgy ítéli meg, hogy külföldi illetőségű személyként hátrányos megkülönböztetés érte.

35 Ami a 2007-ben és 2008-ban fizetett osztalékadó beszámítására vagy visszatérítésére irányuló kérelmet illeti, a Rechtbank te Haarlem (haarlemi bíróság) azon indokkal utasította el az alapügy felperesének keresetét, hogy a 2007. gazdasági év tekintetében a francia adóhatóság teljes egészében beszámította a holland osztalékadó összegét a társasági adó összegébe, és a Société Générale nem bizonyította, hogy az osztalékokat sújtó holland adóteher magasabb volt, mint belföldi tényállás esetén. A Gerechtshof te

Amsterdam (amszterdami fellebbviteli bíróság) azt is megállapította, hogy a belföldi és a külföldi illetőségű adóalany helyzete összehasonlításának az osztalékadóra kell korlátozódnia, és nem került bizonyításra, hogy a Société Générale másképpen volt alávétve az osztalékadónak, mint egy belföldi illetőségű adóalany. A Société Générale felülvizsgálat iránti kérelmet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz a Gerechtshof te Amsterdam ítéletével szemben.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 36 A három alapügyben a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a nemzeti szabályozás eltérő adójogi bánásmódot valósít-e meg a külföldi illetőségű részvényesek, azaz olyan természetes személyek vagy társaságok között, akik, illetve amelyek a forrásadó hatálya alá tartozó osztalékot kapnak, és azon belföldi illetőségű személyek között, akiknek a kapott osztaléka szintén ezen adó hatálya alá tartozik, ezt azonban beszámíthatják jövedelemadójukba, illetve társasági adójukba, illetve ez a szabályozás a tőke szabad mozgása korlátozásának minősül-e.
- 37 Az említett bíróság elsősorban azt fejt ki, hogy az osztalékadót a belföldi, illetve a külföldi illetőségű részvényesekre ugyanazon átalányadókulccsal alkalmazzák. Az utóbbiak esetében végleges adóról van szó, míg a belföldi illetőségű részvényesek esetében az osztalékadó beszámításra kerül a jövedelemadóba vagy a társasági adóba. Ugyanezen bíróság megjegyzi, hogy a belföldi, illetve a külföldi illetőségű személyek helyzete összehasonlíthatóságának mérlegelése szempontjából alapvető jelentőségű az a kérdés, hogy figyelembe kell-e venni e beszámítást.
- 38 A kérdést előterjesztő bíróság arra is keresi a választ, hogy miként kell meghatározni a jövedelemadó alapját abban az esetben, ha figyelembe kell venni az említett beszámítást.
- 39 Amennyiben a Bíróság úgy döntene, hogy a jövedelemadó tekintetében össze kell hasonlítani a belföldi, illetve a külföldi illetőségű részvényesek helyzetét, a kérdést előterjesztő bíróság először is arra vár választ, hogy milyen referencia-időszakot kell figyelembe venni ezen összehasonlítás tekintetében. Egy holland illetőséggel rendelkező személy ugyanis az osztalékadó vonatkozásában átalányjelleggel adózik, azokat az éveket is beleértve, amikor nem kap osztalékot. Ily módon a kérdést előterjesztő bíróság azt szeretné tudni, hogy a holland adóterhet az egyéves vagy annál hosszabb referencia-időszakon keresztül külföldi illetőségű személy számára juttatott, holland részvényekből származó osztalékok összességét sújtó adók figyelembevételével, vagy elkülönítve, az egyes, osztalékokat juttató holland vállalkozások tekintetében az e referencia-időszak alatt juttatott osztalékokat sújtó adó figyelembevételével kell-e értékelni. Másodsorban, a C-14/14. sz. ügyben az említett bíróság arra a kérdésre vár választ, hogy a szóban forgó összehasonlítás tekintetében figyelembe kell-e venni a belföldi illetőségű adóalanyok javára a Wet IB 2001 5.5. cikkében előírt tőkeadót. Harmadsorban, a C-17/14. sz. ügyben a kérdést előterjesztő bíróság azt kérdezi, hogy ugyanezen vonatkozásban figyelembe kell-e venni az azon részvényekhez gazdaságilag kapcsolódó összes olyan költséget, amelyekből az osztalékok származnak, illetve, ezek hiányában a részvények vételárában benne foglalt osztalék esetleges levonását, továbbá az érintett részvények birtoklásából eredő esetleges finanszírozási költséget.
- 40 Ezenfelül a C-14/14. és C-17/14. sz. ügyben a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a forrásadó hátrányosan megkülönböztető jellegét érvényesen semlegesítheti-e valamely, a kettős adóztatás elkerülésére irányuló, az alapügyekben szereplőkhöz hasonló olyan egyezmény, amely akár az adó csökkentését írja elő a lakóhely szerinti tagállamban a forrásadónak ezen adóba történő beszámításával, akár annak előírásával, hogy a külföldi illetőségű adóalany által fizetendő adó ne legyen magasabb, mint a belföldi illetőségű adóalany által fizetendő adó.

41 E körülmények között a Hoge Raad der Nederlanden felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

– a C-10/14. 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) 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 befektetési jegy-állományból számított átalányjövedelem alapján számítanak ki, vagy másik összehasonlítási alap alkalmazását kívánja-e meg az Európai Unió joga?”

– a C-14/14. 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) 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 befektetési jegy-állományból számított átalányjövedelem alapján számítanak ki, vagy másik összehasonlítási alap alkalmazását kívánja-e meg az Európai Unió joga? Ezen összehasonlítás elvégzésekor a belföldi illetőségű személy adómentes jövedelmét is figyelembe kell-e venni, és ha igen, mennyiben (Welte-ítélet, C-181/12, EU:C:2013:662)?

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?”
- 42 A Bíróság elnöke 2014. április 2-i végzésével elrendelte a C-10/14., a C-14/14. és a C-17/14. sz. ügy egyesítését az írásbeli és a szóbeli szakasz lefolytatása és az ítélet meghozatala céljából.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

- 43 Kérdéseivel – amelyeket célszerű együtt vizsgálni – a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 63. cikket és az EUMSZ 65. cikket, hogy azokkal ellentétes az olyan, az alapügyekben szereplőhöz hasonló tagállami szabályozás, amely ugyanúgy forrásadót vet ki egy belföldi illetőségű társaság által juttatott osztalékok tekintetében a belföldi illetőségű adóalanyokra, mint a külföldi illetőségű adóalanyokra, e forrásadó tekintetében kizárólag a belföldi illetőségű adóalanyok vonatkozásában előírva e forrásadó levonásának vagy visszatérítésének mechanizmusát, míg a külföldi illetőségű adóalany természetes személyek és társaságok vonatkozásában e forrásadó végleges adónak minősül.

A tőke szabad mozgásának az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése értelmében vett korlátozása fennállásáról

- 44 Az állandó ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésében tiltott, tőke mozgást korlátozó intézkedések azon intézkedéseket foglalják magukban, amelyek alkalmasak arra, hogy eltántorítsák a külföldi illetőségűeket attól, hogy valamely tagállamban beruházásokat hajtsanak végre, illetve az említett tagállam illetőségével rendelkezőket attól, hogy más tagállamokban hajtsanak végre beruházásokat (Santander Asset Management SGIIC és társai ítélet, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 15. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 45 Azzal a kérdéssel kapcsolatban, hogy az alapügyekben irányadóhoz hasonló tagállami szabályozás a tőke mozgás korlátozásának minősül-e, azt kell megállapítani, hogy a külföldi illetőségű és a belföldi illetőségű adóalany számára juttatott osztalékokat egyaránt 15%-os forrásadó terheli. Mindazonáltal az osztalékokban részesülő külföldi illetőségű adóalanyt illetően ezt a forrásadót véglegesen vonják le, míg a belföldi illetőségű adóalany tekintetében, függetlenül attól, hogy természetes személy vagy társaság, jövedelemadó-előlegről, illetve társaságiadó-előlegről van szó.
- 46 Ami ugyanis, egyfelől, a Hollandiában illetékességgel rendelkező természetes személynek juttatott osztalékot illeti, a Bíróság elé terjesztett iratokból az tűnik ki, hogy a forrásadó a „3. rovatba” tartozó jövedelemadó-előlegnek minősül, amelynek kulcsa 30%-ban került rögzítésre, adóalapja pedig a figyelembe vett naptári év kezdetén és végén kiszámított, a részvények passzívakkal csökkentett

átlagértéke átalányjelleggel megállapított 4%-ában rögzített hozamnak felel meg. Ezen iratokból továbbá az tűnik ki, hogy egy belföldi illetőségű adóalany számára e forrásadót visszatéríthetik, akár ezen adóelőlegnek a jövedelemadójából történő levonásával, akár e forrásadó visszatérítésével, amennyiben a fizetendő jövedelemadó összege kisebb a forrásadó összegénél.

- 47 Másfelől, a Hollandiában székhellyel rendelkező társaság részére juttatott osztalékokat illetően ezen iratokból az tűnik ki, hogy e társaságot a költségek levonása után 25,5% osztalékadó terheli a legmagasabb, első adósáv tekintetében. Ebben az esetben e társaság a társasági adóról szóló törvény 25. cikke értelmében az adóelőleg címén levont forrásadót beszámíthatja a Hollandiában őt terhelő társasági adóba. Amennyiben ez utóbbi összege kisebb annál, hogy kompenzálni tudja az osztalékadó összegét, a szóban forgó társaság számára ezen adó visszatéríthető. Ezzel szemben, ha a társasági részesedéseket vagy részvényeket birtokló társaság külföldi illetőségű, az adóelőleg címén levont osztalékadó végleges.
- 48 Annak értékelése vonatkozásában, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló tagállami szabályozás összeegyeztethető-e az EUMSZ 63. cikkel, a kérdést előterjesztő, az előtte folyó eljárásban szereplő tényeket egyedül ismerő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a szóban forgó osztalékokat illetően a nemzeti szabályozás által előírt 15%-os forrásadónak az alapügyek felpereseire történő alkalmazása oda vezet-e, hogy e felpereseknek végső soron Hollandiában súlyosabb adóterhet kell viselniük, mint amely az ugyanezen osztalékok tekintetében a belföldi illetőségű személyeket terheli.
- 49 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság azon tényezőkre vonatkozó kérdést tesz fel, amelyeket az osztalékadó szerinti tagállamban belföldi, illetve külföldi illetőségű adóalanyok adóterheinek összehasonlítása során kell figyelembe vennie, és e tekintetben megkülönbözteti a természetes személy adóalanyokra (C-10/14. és C-14/14. sz. ügy), valamint a társaságokra (C-17/14. sz. ügy) háruló adóterhet.

A belföldi és a külföldi illetőségű természetes személy adóalanyok adóterhének összehasonlítása során figyelembe veendő tényezőkről

- 50 A C-10/14. és C-14/14. sz. ügyben a kérdést előterjesztő bíróság a belföldi és a külföldi illetőségű adóalanyok adóterheinek összehasonlítását illetően először is arra keresi a választ, hogy a referencia-időszak egy vagy több évig tart-e. Ezt követően e bíróság arra keresi a választ, hogy az ezen időszakban kapott osztalékokat összességükben, az adóalany által holland társaságokban birtokolt valamennyi részvényre kiterjedően, vagy az azokat juttató holland társaságok szerint elkülönítve kell-e figyelembe venni. Végül a C-14/14. sz. ügyben e bíróság azt szeretné tudni, hogy figyelembe kell-e venni a jövedelemadó alól mentesített tőkét.
- 51 Először is, a természetes személy belföldi, illetve külföldi illetőségű adóalanyok adóterhének összehasonlítása céljából figyelembe veendő referenciaidőszak tartamát illetően meg kell állapítani, hogy az előbbiek tekintetében az adózást illetően figyelembe vett referencia-időszak a Wet IB 2001 5.2. cikke értelmében a naptári évnek felel meg. Következésképpen ezen összehasonlítás vonatkozásában ezt az időszakot kell figyelembe venni.
- 52 Másodsorban, azt a kérdést illetően, hogy a belföldi, illetve a külföldi illetőségű adóalanyok adóterhének összehasonlítása tekintetében az említett időszak alatt kapott osztalékokat összességében vagy elkülönítve kell-e figyelembe venni, a Bíróság elé terjesztett iratokból az tűnik ki, hogy a belföldi illetőségű természetes személyek adóztatása a holland társaságokban birtokolt részvények összességéből eredő átalányhozam alapján történik. Következésképpen e részvényeket az említett adóterhek összehasonlítása tekintetében összességükben kell figyelembe venni.

- 53 Harmadsorban, azon kérdést illetően, hogy e tekintetben a jövedelemadó alól mentes tőkét figyelembe kell-e venni, a C-14/14. sz. ügyben alkalmazandó nemzeti szabályozás előírja, hogy a Wet IB 2001 5.2. cikke értelmében átalányjelleggel meghatározott hozam csak akkor kerül figyelembevételre, ha az meghaladja az említett adó alól mentes tőke összegét, amely 20 014 euró. E tekintetben meg kell állapítani, hogy nem minősül az adóalany személyes helyzetéhez kapcsolódó egyéni előnynek az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan mentesség, amely személyes helyzetüktől függetlenül minden belföldi illetőségű adóalany által igénybe vehető mentességnek minősül. Amint azt a főtanácsnok is kiemelte indítványának 83. pontjában, mivel az ilyen mentesség módosítja az adóalapot a belföldi illetőségű adóalanyok jövedelmei tekintetében, azt a belföldi és a külföldi illetőségű adóalanyok végleges adóterheinek összehasonlítása érdekében figyelembe kell venni.
- 54 A fentiekből az következik, hogy az alapügyekben szereplőkhöz hasonló körülmények között a belföldi, illetve a külföldi illetőségű természetes személy adóalanyok adóterheit a holland társaságokban birtokolt részesedésekre vonatkozó jövedelemadót illetően egy naptári év alapján úgy kell értékelni, hogy az osztalékokat összességükben kell figyelembe venni, a nemzeti szabályozás által előírt tőkeadó-mentességre figyelemmel.
- A belföldi és a külföldi illetőségű társaságok adóterhének összehasonlítása során figyelembe veendő tényezőkről
- 55 A C-17/14. sz. ügyben a belföldi, illetve a külföldi illetőségű társaságok adóterheinek összehasonlítását illetően a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy az azon részvényekhez kapcsolódó valamennyi költséget figyelembe kell-e venni, amelyekből az osztalékok erednek, vagy, ezek hiányában, le kell-e vonni az adóköteles jövedelmekből a részvények vételárába foglalt osztalékot, illetve az érintett részvények birtoklásából eredő esetleges finanszírozási költségeket.
- 56 A Société Générale arra hivatkozik, hogy biztosítási kockázat fedezete („hedging”) esetében nem csak a közvetlenül az osztalékokhoz kapcsolódó költségek vehetők figyelembe, hanem az osztalékok származása szerintitől eltérő, de azokkal összefüggő tőkerészesedésekből és részvénypozíciókból származó negatív árfolyam- és üzleti eredmények is.
- 57 E tekintetben a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében az olyan kiadások vonatkozásában, mint a valamely tagállamban adóköteles jövedelmet eredményező tevékenységhez közvetlenül kapcsolódó működési költségek, a belföldi illetőségű adóalanyok és az említett tagállamban külföldi illetőségű adóalanyok összehasonlítható helyzetben vannak, és ezért e tagállam azon szabályozása, amely a külföldi illetőségű adóalanyok esetében az adózásakor megtagadja az ilyen kiadások levonását, jóllehet ezt a lehetőséget megadja a belföldi illetőségűeknek, főként a más tagállamok állampolgárai számára okozhat hátrányt, és ily módon állampolgárságon alapuló közvetett hátrányos megkülönböztetést eredményez (Schröder-ítélet, C-450/09, EU:C:2011:198, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 58 Így az osztalék formájában kapott jövedelem esetében az ilyen kapcsolat csak akkor áll fenn, ha az említett költségek, amelyek adott esetben közvetlenül egy értékpapír tranzakciós ügylet során fizetett összeghez köthetők, közvetlenül kapcsolódnak e jövedelem konkrét megszerzéséhez (lásd ebben az értelemben: Bizottság kontra Németország ítélet, C-600/10, EU:C:2012:737, 20. pont).
- 59 Ebből következik, hogy kizárólag az osztalékok konkrét megszerzéséhez közvetlenül kapcsolódó költségeket kell figyelembe venni a társaságokra háruló adóteher összehasonlítása tekintetében.
- 60 A kérdést előterjesztő bíróság által a C-17/14. sz. ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésben hivatkozott költségek nem mutatnak ilyen kapcsolatot. Ugyanis, egyfelől, a részvények vételárában foglalt osztalékok levonását illetően a Bíróság elé terjesztett iratokból az következik, hogy e levonás e részvények valós vételárának megállapítására irányul. Az említett levonás tehát nem az e

részvényekből származó osztalékok konkrét megszerzéséhez közvetlenül kapcsolódó költségekre vonatkozik. Másfelől, a kérdést előterjesztő bíróság által szintén említett finanszírozási költségek kifejezetten a részvények birtoklására vonatkoznak, tehát ezek sem kapcsolódnak közvetlenül a belőlük származó osztalékok konkrét megszerzéséhez.

- 61 Összegzésképpen, abban az esetben, ha a kérdést előterjesztő bíróság arra a következtetésre jut, hogy az alapügyekben a 15%-os forrásadónak a külföldi illetőségű adóalanyok osztalékára történő alkalmazása ahhoz vezet, hogy ezekre Hollandiában a belföldi illetőségű adóalanyokra háruló adótehernél nagyobb adóteher hárul, meg kell állapítani, hogy az ilyen, az adóalanyok illetőségi helyén alapuló eltérő adójogi bánásmód visszatarthatja a külföldi illetőségű adóalanyokat attól, hogy a Hollandiában székhellyel rendelkező társaságokba fektessenek be, ami, következésképpen, a tőke szabad mozgásának az EUMSZ 63. cikk által főszabály szerint tiltott korlátozását valószínűsíti meg.

A tőke szabad mozgása korlátozásának az EUMSZ 65. cikkben alapuló igazolása fennállásáról

- 62 Az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja értelmében „[az EUMSZ] 63. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy [...]adójuk azon vonatkozó rendelkezéseit alkalmazzák, amelyek a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek”.
- 63 E rendelkezést a tőkemozgás szabadságának alapvető elvétől való eltérésként szigorúan kell értelmezni. Következésképpen e rendelkezés nem értelmezhető úgy, hogy minden adójogi szabályozás, amely az adózók között a lakóhely vagy a tőkebefektetés tagállama alapján különbséget tesz, automatikusan összeegyeztethető az EUM-Szerződéssel. Ugyanis, az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontjában előírt kivételt korlátozza ugyanezen cikk (3) bekezdése, amely szerint a hivatkozott (1) bekezdésben említett nemzeti intézkedések „nem szolgálhatnak az [EUMSZ] 63. cikkben meghatározott szabad tőkemozgásra és fizetési műveletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül” (lásd ebben az értelemben: Welte-ítélet, C-181/12, EU:C:2013:662, 42. és 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 64 Az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja által engedélyezett eltérő bánásmódot ily módon meg kell különböztetni az EUMSZ 65. cikk (3) bekezdésében tiltott hátrányos megkülönböztetéstől. Márpedig a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy ahhoz, hogy az alapügyekben szereplőhöz hasonló nemzeti adójogi szabályozást összeegyeztethetőnek lehessen tekinteni a Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel, az szükséges, hogy az általa előírt eltérő bánásmód objektíve össze nem hasonlítható helyzetekre vonatkozzon, vagy közérdeken alapuló nyomós indok alapján igazolható legyen (lásd Santander Asset Management SGIIC és társai ítélet, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

A szóban forgó helyzetek összehasonlíthatóságáról

- 65 A helyzetek összehasonlíthatóságát illetően a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy kizárólag a forrásadóként fizetett osztalékadót kell figyelembe venni, vagy azon jövedelemadót, illetve társasági adót is, amelyekbe a belföldi illetőségű adóalanyok tekintetében beszámítható az osztalékadó.
- 66 A holland és a svéd kormány, valamint az Egyesült Királyság Kormánya azt állítja, hogy a jövedelemadót vagy a társasági adót illetően a külföldi illetőségű adóalanyt sújtó osztalékadó objektíve különbözik a belföldi illetőségű adóalanyoknak juttatott osztalékokat sújtó adótól, mivel a belföldi illetőségű adóalanyt összjövedelme alapján adóztatják, míg a külföldi illetőségűt az osztalékok forrása szerinti tagállamban, kizárólag az e tagállamban juttatott osztalékokból származó jövedelme alapján.
- 67 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében attól kezdve, hogy valamely tagállam egyoldalúan vagy egyezmények útján jövedelemadót vet ki a belföldi illetőségű adóalanyok által nemcsak a belföldi, hanem a külföldi illetőségű adóalanyoknak fizetett osztalékokra is,

- az említett külföldi illetőségű adóalanyok helyzete hasonlónak válik a belföldi illetőségű adóalanyok helyzetéhez (lásd ebben az értelemben: *Denkavit Internationaal et Denkavit France* ítélet, C-170/05, EU:C:2006:783, 35. pont; *Bizottság kontra Olaszország* ítélet, C-540/07, EU:C:2009:717, 52. pont; *Bizottság kontra Spanyolország* ítélet, C-487/08, EU:C:2010:310, 51. pont; *Bizottság kontra Németország* ítélet, C-284/09, EU:C:2011:670, 56. pont; *Tate & Lyle Investments* végzés, C-384/11, EU:C:2012:463, 31. pont).
- 68 Ugyanis kizárólag az ugyanezen állam adóztatási joghatóságának gyakorlása vezet a többszörös vagy a gazdasági kettős adóztatás veszélyéhez, függetlenül a más tagállamban történő adóztatástól. Ilyen esetben annak érdekében, hogy az osztalékban részesülő külföldi illetőségű adóalanyok ne ütközzenek a szabad tőkemozgásnak az EUMSZ 63. cikk által főszabály szerint tiltott korlátozásába, az osztalékfizető társaság illetősége szerinti tagállam felelős annak biztosításáért, hogy a külföldi illetőségű adóalanyok a nemzeti jogban a többszörös vagy a gazdasági kettős adóztatás elkerülését vagy enyhítését célzó eljárások tekintetében a belföldi illetőségű adóalanyokra irányadóval egyenértékű bánásmódban részesüljenek (lásd ebben az értelemben: *Tate & Lyle Investments* végzés, C-384/11, EU:C:2012:463, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 69 Az alapügyekben meg kell állapítani, hogy a Holland Királyság úgy döntött, hogy gyakorolja adóztatási joghatóságát a belföldi illetékességű társaságok által a más tagállamokban letelepedett adóalanyoknak juttatott osztalék tekintetében. Az ezen osztalékban részesülő külföldi illetőségű adóalanyok következképpen a belföldi illetékességű adóalanyokkal összehasonlítható helyzetben vannak a belföldi illetőségű társaságok által juttatott osztalék többszörös adóztatásának kockázata vonatkozásában (lásd analógia útján: *Bizottság kontra Spanyolország* ítélet, C-487/08, EU:C:2010:310, 53. pont; *Bizottság kontra Németország* ítélet, C-284/09, EU:C:2011:670, 58. pont; *Tate & Lyle Investments* végzés, C-384/11, EU:C:2012:463, 33. pont).
- 70 El kell utasítani a Bíróság elé észrevételeket terjesztő kormányoknak a *Truck Center* ítéleten (C-282/07, EU:C:2008:762) alapuló azon érvelése, miszerint a belföldi és a külföldi illetékességű adóalanyok közötti eltérő bánásmód csak azon helyzetek közötti különbséget tükrözi, amelyekben ezen adóalanyok találhatóak, mivel az előbbieket beszámíthatják egy másik adóba az osztalékadót, míg ez az osztalékadó az utóbbiak tekintetében végleges jellegű adónak minősül. Bár az ezen ítélet alapjául szolgáló ügy körülményeire figyelemmel a Bíróság elismerte, hogy a tőkejövedelmekben részesülő társaságokra attól függően, hogy ezek a társaságok belföldi vagy külföldi illetékességűek, eltérő adózási szabályokat kell alkalmazni, ez az eltérő bánásmód egymással objektíve nem összehasonlítható helyzetekre vonatkozik (lásd ebben az értelemben: *Truck Center* ítélet, C-282/07, EU:C:2008:762, 41. pont). Mivel az említett eltérő bánásmód nem biztosít szükségszerűen előnyt a belföldi illetőségű társaságok számára, a Bíróság úgy döntött, hogy ez a bánásmód nem minősül a letelepedés szabadsága korlátozásának (lásd ebben az értelemben: *Truck Center* ítélet, C-282/07, EU:C:2008:762, 49. és 50. pont).
- 71 Mindazonáltal meg kell állapítani, hogy egyfelől az alapügyekben a hivatkozott korlátozás nem a belföldi illetékességű adóalanyokra és a külföldi illetékességű adóalanyokra alkalmazott beszedési technikák közötti eltéréstől ered, hanem a belföldi illetőségű adóalanyoknak biztosított kedvezmény eredménye, amely kedvezmény nem terjed ki a külföldi illetékességű adóalanyokra.
- 72 Másfelől a *Truck Center* ítélet (C-282/07, EU:C:2008:762) alapjául szolgáló ügyben a précompte mobilier-t (ingóságokat terhelő forrásadó) csak a külföldi illetőségű társaságnak fizetett kamatok után szedték be. Márpedig az alapügyekben az alkalmazandó szabályozás mind a belföldi, mind pedig a külföldi illetőségű adóalanyokat az osztalékadó ugyanazon beszedési módja, nevezetesen a forrásadó alá rendeli.
- 73 Következésképpen az alapügyekben szereplőkhöz hasonló körülmények között nem igazolható az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdése a) pontjának alkalmazása tekintetében releváns helyzet eltéréseivel a jövedelemadó vagy a társasági adó hatálya alá tartozó belföldi illetőségű adóalanyok és az osztalékok után forrásadót fizető külföldi illetőségű adóalanyok közötti eltérő bánásmód. E rendelkezés

alkalmazásához ugyanis önmagában csak a forrásadó figyelembevétele nem elegendő, mivel az elemzésnek ki kell terjednie a természetes személyek azon jövedelmeire, illetve a társaságok azon nyereségére is, amelyek a Hollandiában székhellyel rendelkező társaságokban való részesedések birtoklásából erednek.

- 74 Ebből következik, hogy ha a tagállam a területén székhellyel rendelkező társaságok által juttatott osztalékot forrásadó formájában adóztatja meg, a külföldi illetőségű adóalannyal és a belföldi illetőségű adóalannyal szembeni adójogi bánásmód összehasonlítását egyrészt a külföldi illetőségű adóalany által fizetendő osztalékadóra, másrészt pedig a belföldi illetőségű adóalany által fizetendő, adóalapjában az azon részvényekből származó jövedelmet is magában foglaló jövedelemadóra vagy társasági adóra figyelemmel kell elvégezni, amelyből az osztalékok erednek.

A kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény alkalmazására alapított igazolásról

- 75 A C-14/14. sz. és a C-17/14. sz. ügyben előterjesztett harmadik kérdéseivel a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a tőke szabad mozgásának esetleges korlátozása igazolható-e az adóalany illetősége szerinti tagállam valamely rendelkezése, illetve az ezen állam és az osztalékadó szerinti tagállam között a kettős adóztatás elkerülése céljából létrejött kétoldalú egyezmény általi semlegesítéssel. Egyébiránt a C-17/14. sz. ügyben az említett bíróság, annak értékelése céljából, hogy az ilyen korlátozás hatásait semlegesíti-e egy ilyen egyezmény, arra keresi a választ, hogy abban az esetben, ha egy külföldi illetőségű adóalany hátránya nem kompenzálható abban az évben, amelynek során az osztalékokat kapta, elvégezhető-e ez a kompenzáció a következő évek során.
- 76 Emlékeztetni kell arra, hogy az uniós 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, és hogy e joghatóság megosztásának a védelme a Bíróság által elfogadott jogos cél (lásd többek között: *Nordea Bank Danmark* ítélet, C-48/13, EU:C:2014:2087, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 77 A Bíróság már megállapította, hogy egy tagállam nem hivatkozhat egy másik tagállam által egyoldalúan nyújtott előnyre annak érdekében, hogy kivonja magát a Szerződésből eredő kötelezettségei alól (*Amurta*-ítélet, C-379/05, EU:C:2007:655, 78. pont).
- 78 Ezzel szemben nem zárható ki, hogy valamely tagállam oly módon tudja tiszteletben tartani a Szerződésből eredő kötelezettségeit, hogy kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezményt köt más tagállammal (*Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* ítélet, C-374/04, EU:C:2006:773, 71. pont; *Amurta*-ítélet, C-379/05, EU:C:2007:655, 79. pont; Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-487/08, EU:C:2010:310, 58. pont).
- 79 Ehhez azonban az szükséges, hogy a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény lehetővé tegye a nemzeti szabályozásból eredő eltérő bánásmód hatásainak ellensúlyozását. A Bíróság azt is kimondta, hogy ez 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 társaságoknak juttatott osztalékokra vonatkozó és a belföldi illetőségű társaságoknak juttatott osztalékokra vonatkozó bánásmódbeli különbség teljes egészében eltűnjön (lásd: Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-487/08, EU:C:2010:310, 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 80 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság már megállapította, hogy a semlegesítés céljának elérése érdekében a levonási módszer alkalmazásának lehetővé kell tennie, hogy a tagállam által az osztalékok után levont forrásadót a kedvezményezett adóalany illetősége szerinti államban fizetendő adóból oly módon lehessen teljes egészében levonni, hogy amennyiben az említett osztalékokat végül

magasabb adóteher sújtaná, mint az ezen osztalékok forrása szerinti tagállamban belföldi illetőségű adóalanynak juttatott osztalékokat, ez a magasabb adóteher már nem az ezen utóbbi államnak, hanem a kedvezményezett adóalany illetősége szerinti államnak legyen betudható, amely állam gyakorolta adóztatási joghatóságát (lásd ebben az értelemben: Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-487/08, EU:C:2010:310, 60. pont).

- 81 A jelen esetben a C-14/14. sz. ügyben szóban forgó, a belga–holland egyezmény alkalmazásából következő helyzetet illetően nem vitatott, hogy ezen egyezmény 23. cikkének (1) bekezdése értelmében a Hollandiában levont adók beszámítása a belga hatóságok feladata, és azt a belga jog szerint kell végrehajtani.
- 82 Márpedig, mivel az említett beszámítást a Belga Királyság egyoldalúan biztosítja, a Holland Királyság a jelen ítélet 77. pontjában említett ítélkezési gyakorlat értelmében nem hivatkozhat ugyanezen egyezményre annak érdekében, hogy elismertethesse, hogy semlegesítette a megállapított korlátozást.
- 83 Ezenfelül a Bíróság rendelkezésére bocsátott iratokból kitűnik, hogy bár a belga szabályozás lehetővé teszi a jövedelemadó alapjából külföldön megfizetett adó költségkénti levonását azt megelőzően, hogy a 25%-os adókulcs alkalmazásra kerülne a Belgiumban letelepedett adóalany által kapott osztalékok nettó összege tekintetében, az ilyen levonás nem kompenzálja teljes egészében a tőke szabad mozgásának az osztalékok forrása szerinti tagállamban fennálló esetleges korlátozását. E tekintetben a C-14/14. sz. ügyben X a Bíróság előtti tárgyaláson arra hivatkozott, hogy olyan kompenzációban részesült, amelynek összege a Hollandiában általa megfizetett osztalékadónak mintegy negyedét tette ki.
- 84 Következésképpen meg kell állapítani, hogy a C-14/14. sz. ügyben fennállókhhoz hasonló körülmények között a tőke szabad mozgásának hivatkozott korlátozását nem lehet a belga–holland egyezmény hatásai által igazoltnak tekinteni.
- 85 A C-17/14. sz. ügyben vitatott, a francia–holland egyezmény alkalmazásából eredő helyzetet illetően a Bíróság rendelkezésére álló iratokból az tűnik ki, hogy a hivatkozott korlátozást teljes egészében semlegesítette az osztalékadónak a 2000–2007. adóévek tekintetében Franciaországban történt teljes beszámítása. Következésképpen meg kell állapítani, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdések kizárólag a Société Générale által a 2008. év tekintetében Hollandiában fizetett osztalékadóval kapcsolatos adójogi bánásmódra vonatkoznak.
- 86 E tekintetben ezen egyezmény 24. cikke B. pontja b) alpontjának első bekezdéséből az következik, hogy azon jövedelmek tekintetében, amelyek után holland adót vetettek ki, a Francia Köztársaság a belföldi illetőségű és ilyen jövedelemben részesülő adóalanyok részére a holland adóval egyenlő összegű adójóváírást biztosít. Márpedig, mivel e rendelkezés második albekezdése előírja, hogy ezen adóelőleg összege nem haladhatja meg a Franciaországban a szóban forgó jövedelmet terhelő adó összegét, lehetséges, hogy a Hollandiában fizetett osztalékadó teljes összege nem kerül semlegesítésre, ami nem felel meg a Bíróságnak a jelen ítélet 79. pontjában említett ítélkezési gyakorlatából eredő követelményeknek. Mindazonáltal a nemzeti bíróság feladata annak megvizsgálása, hogy ebben az ügyben ez a helyzet áll-e fenn.
- 87 Következésképpen meg kell állapítani, hogy a C-17/14. sz. ügyben fennállókhhoz hasonló körülmények között, a kérdést előterjesztő bíróságra háruló vizsgálatok fenntartása mellett, a tőke szabad mozgásának hivatkozott korlátozását nem lehet a francia–holland egyezmény hatásai által igazoltnak tekinteni.
- 88 Végül azon kérdést illetően, hogy ha az osztalékok forrása szerinti tagállamban fizetett osztalékadó beszámítása nem hajtható végre teljes egészében az adóalany illetősége szerinti tagállamban azon év tekintetében, amelynek során ezekből az osztalékokból részesült, annak lehetősége, hogy az ilyen beszámítást a következő évek során végezzék el, a korlátozás semlegesítéséhez vezethet-e, meg kell

állapítani, hogy előzetes döntéshozatal iránti kérelmében a kérdést előterjesztő bíróság azt állítja, hogy az alapügyekben eljáró bíróságok nem vizsgálták meg, hogy biztosítottak-e a Société Générale számára ilyen besz m t shoz való jogot Franciaországban a 2008.  v tekintetében fizetett holland adó vonatkozásában, és hogy hasznosan lehet-e erre hivatkozni. E körülmények között e kérdést hipotetikus jelleg nek, tehát elfogadhatatlannak kell minősíteni (Pohotovost - t let, C-470/12, EU:C:2014:101, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 89 Egyébiránt emlékeztetni kell arra, hogy abban az esetben, ha valamely, kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény nem teszi lehetővé a tőke szabad mozgása korlátozása hatásainak semlegesit s t,   korlátozás adott esetben m g közérdekű nyom s indokokkal igazolható (lásd többek között: Tate & Lyle Investments v gz s, C-384/11, EU:C:2012:463, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Mindazon l meg kell állapítani, hogy az alapügyekben sem a kérdést előterjesztő bíróság, sem pedig a holland kormány nem hivatkozott ilyen indokokra.
- 90 E körülményekre figyelemmel az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 63. cikket és az EUMSZ 65. cikket  gy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely ugyan gy forrásadót vet ki a belföldi illetőségű társaság által juttatott osztalékok tekintetében a belföldi illetőségű adóalanyokra, mint a külföldi illetőségű adóalanyokra,   forrásadó tekintetében kizárólag a belföldi illetőségű adóalanyok vonatkozásában előírva e forrásadó levonásának vagy visszat rit s nek mechanizmusát, m g a külföldi illetőségű adóalany természetes személyek és társaságok vonatkozásában e forrásadó végleges adónak minősül, amennyiben az ezen osztalékokra vonatkozó és ezen államban a külföldi illetőségű adóalanyokra h r l  végleges adóteher nagyobb, mint a belföldi illetőségű adóalanyokra h r l  adóteher, aminek vizsgálata az alapügyekben a kérdést előterjesztő bíróság feladata. Ezen adóterhek megállapítása érdekében a kérdést előterjesztő bíróságnak a C-10/14.  s a C-14/14. sz.  gyben a belföldi illetőségű adóalanyoknak a holland társaságokban a naptári év során birtokolt összes részesedésére vonatkozó adót, valamint a nemzeti szabályozás értelmében adómentes tőkét, a C-17/14. sz.  gyben pedig az osztalékok konkrét megszerzéséhez közvetlenül kapcsolódó k ltsegeket kell figyelembe vennie.

Abban az esetben, ha megállapításra kerül a tőke szabad mozgásának korlátozása, ez az adóalany illetősége szerinti tagállam és az osztalékadó forrása szerinti tagállam között a kettős adóztatás elker l s  céljából létrejött kétoldalú egyezmény hatásaival igazolható, feltéve hogy az osztalékok adóztatására vonatkozó, az ezen utóbbi államban belföldi illetékességű és a más tagállamokban illetékességgel rendelkező adóalanyok közötti bánásmódbeli eltérés megszűnik. A C-14/14.  s a C-17/14. sz.  gyekben fenn ll khoz hasonló körülmények között, a kérdést előterjesztő bíróságra h r l  vizsgálatok fenntartása mellett, a tőke szabad mozgásának korlátozását, amennyiben annak fennállása megállapításra kerül, nem lehet igazoltnak tekinteni.

A k ltsegekr l

- 91 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát k pezzi, ez a bíróság dönt a k ltsegekr l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült k ltsegek, az említett felek k ltsegeinek kivételével, nem téríthetők meg.

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

Az EUMSZ 63. cikket és az EUMSZ 65. cikket  gy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely ugyan gy forrásadót vet ki a belföldi illetőségű társaság által juttatott osztalékok tekintetében a belföldi illetőségű adóalanyokra, mint a külföldi illetőségű adóalanyokra,   forrásadó tekintetében kizárólag a belföldi illetőségű adóalanyok vonatkozásában előírva e forrásadó levonásának vagy visszat rit s nek mechanizmusát, m g a külföldi illetőségű adóalany természetes személyek és társaságok vonatkozásában e forrásadó

végleges adónak minősül, amennyiben az ezen osztalékokra vonatkozó és ezen államban a külföldi illetőségű adóalanyokra háruló végleges adóteher nagyobb, mint a belföldi illetőségű adóalanyokra háruló adóteher, aminek vizsgálata az alapügyekben a kérdést előterjesztő bíróság feladata. Ezen adóterhek megállapítása érdekében a kérdést előterjesztő bíróságnak a C-10/14. és a C-14/14. sz. ügyben a belföldi illetőségű adóalanyoknak a holland társaságokban a naptári év során birtokolt összes részesedésére vonatkozó adót, valamint a nemzeti szabályozás értelmében adómentes tőkét, a C-17/14. sz. ügyben pedig az osztalékok konkrét megszerzéséhez kapcsolódó költségeket kell figyelembe vennie.

Abban az esetben, ha megállapításra kerül a tőke szabad mozgásának korlátozása, ez az adóalany illetősége szerinti tagállam és az osztalékadó forrása szerinti tagállam között a kettős adóztatás elkerülése céljából létrejött kétoldalú egyezmény hatásaival igazolható, feltéve hogy az osztalékok adóztatására vonatkozó, az ezen utóbbi államban belföldi illetékességgel rendelkező és a más tagállamokban illetékességgel rendelkező adóalanyok közötti bánásmódbeli eltérés megszűnik. A C-14/14. és a C-17/14. sz. ügyben fennállókhöz hasonló körülmények között, a kérdést előterjesztő bíróságra háruló vizsgálatok fenntartása mellett, a tőke szabad mozgásának korlátozását, amennyiben annak fennállása megállapításra kerül, nem lehet igazoltnak tekinteni.

Aláírások