L. A. GEELHOED
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2006. április 6. [1]

I – Bevezetés

1. A jelen előzetes döntéshozatali eljárásban a Rechtbank van Eerste Aanleg te Gent (elsőfokú bíróság, Gent, Belgium) arra kér választ, hogy ellentétes-e az EK 56. cikkel, ha Belgiumhoz hasonlóan a tagállam ugyanazon egységes adómértékkel adóztatja a belföldi és külföldi illetőségű társaság részvényei után járó osztalékot, anélkül hogy ez utóbbi esetben a másik tagállamban levont forrásadót figyelembe vennék.

2. Ez ismételten az EK 56. cikk hatálya alá tartozó, a tőkemozgásra vonatkozó korlátozás tilalmával összefüggő kérdéseket vet fel az osztalékadó tekintetében, és közvetve azt, hogy az e cikkben meghatározott tilalom önmagában előírja-e a tagállam számára, hogy a jogi kettős adóztatást (azaz ugyanazon adózó ugyanazon jövedelemének kétszeres megadóztatását) elkerülje.

II – Jogi háttér

A – *A francia-belga kettős adóztatási egyezmény: háttér és a vonatkozó rendelkezések*

3. A vonatkozó időszakban Franciaországban úgynevezett „beszámító" osztalékadórendszer működött (azaz a társaság oldalán felmerült társasági adót teljesen vagy részben beszámították a részvényeseknek az osztalék után fizetendő adóba a részvényeseket megillető *„avoir fiscal"* – vagyis adójóváíráshoz való jog – révén). Így a rendszer célja a gazdasági értelemben vett kettős adóztatás csökkentése, azaz annak elkerülése volt, hogy ugyanazt a jövedelmet különböző adózók kezében kétszer megadóztassák. Ez szembeállítható az osztalékadó „felosztó" rendszerével (amelyben a társaság nyereségét társasági adó terheli, de az osztalék külön jövedelmi kategóriában adózik, amely a

1 – Eredeti nyelv: angol.

gazdasági kettős adóztatás némi csökkentéséhez vezet), az osztalékadó „klasszikus" rendszerével (amelyben a társaság nyereségét társasági adó terheli, és a kiosztott nyereséget még egyszer adóval terhelik a részvényesek szintjén, ami nem vezet a gazdasági kettős adóztatás elkerüléséhez), valamint a „mentesítő" adórendszertől (amelyben az osztalékjövedelem mentes a jövedelemadó alól, ami nem vezet gazdasági kettős adóztatáshoz). [2]

B – *A vonatkozó belga adójogszabályok*

4. A Franciaország és Belgium között 1964. március 10-én kötött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló, módosított egyezmény 15. cikke (3) bekezdése (a továbbiakban: francia–belga KAE) előírja, hogy a franciaországi illetőségű társaság által fizetett olyan osztalék után, amely tekintetében adójóváíráshoz való jog *(avoir fiscal)* illeti meg a franciaországi illetőségű személyeket, a belgiumi illetőségű természetes személyeket is megilleti ez az adójóváírás, azt követően, hogy a felosztott és az adójóváírással növelt osztalék összegéből 15%-os mértékű forrásadót levontak.

5. A francia–belga KAE 19A. cikke (1) bekezdésének második albekezdése előírja, hogy amennyiben valamely franciaországi illetőségű társaság egy olyan belgiumi illetőségű személy részére fizet osztalékot, amely nem a társasági adó alá tartozó társaság, és ezen osztalékból a forrásadót Franciaországban ténylegesen levonták, az ezt követően fennmaradó nettó osztalékot Belgiumban terhelő adó összegét csökkenteni kell (1) az általános adókulccsal számított forrásadóval *(„précompte mobilier")*, (2) a belga jogszabályokban meghatározott feltételek mellett levonható a meghatározott külföldi adó összegével *(„quotité forfaitaire d'impôt étranger"* vagy „QFIE*")* azzal, hogy ez az összeg nem lehet kisebb, mint az említett nettó osztalék 15%-a.

6. A kérdéses időszakban Belgium az osztalékadó „felosztó" rendszerét alkalmazta abban az értelemben, amelyet fent kifejtettem. Így az 1992. évi CIR 171. cikke (a jövedelemadóról szóló 1992. évi belga törvény) eltér a belga személyi jövedelemadó általános rendszerétől (nevezetesen: hogy minden jövedelmet összegezni kell, és arra progresszív adókulcs vonatkozik), és egyes jövedelem-kategóriák tekintetében két különböző adókulcsot ír elő. A 171. cikk előírja különösen, hogy az osztalékot általában [3] 25%-os külön adómérték terheli.

2 – Lásd még az Európai Bizottság közleményét a Tanács, az Európai Parlament és az Európai Gazdasági és Szociális Bizottság részére: „A természetes személyek osztalékadója a belső piacon" COM (2003) 810 végleges, és a C-374/04. sz., Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyre vonatkozó 2006. február 23-i indítványom 4–7. pontját (EBHT 2006., I-2787. o.).

3 – Eltekintve az 1992. évi CIR 269. cikkének (2) és (3) bekezdésében meghatározott kivételektől.

7. Az 1992. évi CIR 285. cikke előírta többek között, hogy a meghatározott külföldi adó összege tekintetében jóváírás az osztalék esetében csak akkor lehetséges, ha az osztalékot befektetési társaságok fizették ki vagy juttatták.

III – Tényállás és az előterjesztett kérdés

8. A Kerckhaert–Morres házaspár a kérdéses időszakban mindvégig belga illetőségű volt, világjövedelmük teljes összege után, ideértve az osztalékjövedelmet is, Belgiumban voltak kötelesek adót fizetni.

9. 1995 és 1996 folyamán osztalékban részesültek a Franciaországi illetőségű Eurofers SARL nevű társaságtól, és a francia adóhatóságok adójóváírást *(avoir fiscal)* engedélyeztek ezen osztalék után. A francia–belga KAE 15. cikkének (3) bekezdése értelmében az adójóváírást osztalékból származó jövedelemnek tekintették, amelyből levonták a 15%-os mértékű francia forrásadót. E forrásadó levonása után az adójóváírás mértéke 1995-ben 34 566 204 BEF (856 873,81 EUR) és 1996-ban 7 137 702 BEF (177 831,43 EUR) volt. E jövedelemből belga *précompte mobilier*-t nem vontak le.

10. Az 1996. és 1997. évre vonatkozó jövedelemadó-bevallásában a Kerckhaert–Morres házaspár az adóbevallásához csatoltan kérte a QFIE 15%-os mértékű igénybevételét (a francia–belga KAE 19A. cikke (1) bekezdésének második albekezdésében foglaltak szerint).

11. Az 1992. évi CIR 171. cikke szerint e jövedelem után 25%-os mértékű adót vetettek ki. A QFIE jóváírását elutasították.

12. A Kerckhaert–Morres házaspár a Rechtbank van eerste aanleg te Genthez fordult a belga adóhatóság (Gewestellijke Directie Antwerpen I) határozatának hatályon kívül helyezése iránt, különösen arra hivatkozva, hogy az megsértette a francia–belga KAE 19A. cikke (1) bekezdésének második albekezdését, valamint a Szerződés 73B. cikkének (1) bekezdését.

13. 2004. december 1-jén kelt végzésével a Rechtbank van eerste aanleg te Gent előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

Úgy kell-e értelmezni az EK-Szerződés 56. cikkének (1) bekezdését (a vitás ügy idején az EK-Szerződés 73B. cikkének (1) bekezdése), hogy az tilt egy olyan,

jövedelemadóra vonatkozó tagállami (a jelen esetben belga) rendelkezésből eredő korlátozást, amely szerint a részvényes birtokában lévő, ugyanebben a tagállamban letelepedett társaságok részvényei után járó osztalékok és a nem ebben a tagállamban letelepedett társaságok részvényei után járó osztalékok is ugyanazon egységes adókulcs hatálya tartoznak, azonban a nem ebben a tagállamban letelepedett társaságokban meglévő részesedések után járó osztalékok tekintetében nem megengedett az ebben a másik tagállamban alkalmazott forrásadó levonása?

IV – Elemzés

14. Bevezetésképpen megjegyzem, hogy a nemzeti bíróság kérdése csak a vonatkozó belga jogszabályok EK 56. cikkel való összeegyeztethetőségét veti fel, és az EK 43. cikkre nem terjed ki. Nem derül ki egyértelműen az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből, hogy a Kerckhaert-Morres házaspár milyen részesedéssel rendelkezett az Eurofers-ben a kérdéses időszakban. Megjegyzem azonban, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint, ha a tagállami illetőségű adóalany más tagállamban letelepedett társaság tőkerészesedésével rendelkezik, amely alapján „irányítást biztosító befolyást gyakorol e társaság döntéseire", és lehetővé teszi számára, hogy „tevékenységét meghatározza", az EK 43. cikk értelmében vett letelepedési szabadságát gyakorolja. [4] A nemzeti bíróságra tartozik annak eldöntése, hogy az alapeljárásban a felperes esetében ez a feltétel megvalósul-e. Ha e feltétel nem teljesül, akkor a vonatkozó jogszabályok EK 56. cikkel való összeegyeztethetőségét kell vizsgálni.

15. Ugyanakkor álláspontom szerint a jelen ügyben az elemzés elvei mind az EK 43., mind az EK 56. cikk alkalmazása tekintetében megegyeznek. Noha alább főleg a kérdéses belga jogszabályok EK 56. cikknek való megfelelésére utalok (amelyet a nemzeti bíróság felvetett), ugyanezen érvelés az EK 43. cikk tekintetében is irányadó.

16. Az a kérdés merült fel, hogy ellentétes-e az EK 56. cikkel, hogy Belgium a belga illetőségű személyek teljes osztalékjövedelme tekintetében általános 25%-os adókulcsot alkalmaz, annak forrásától függetlenül, ezáltal a jelen ügyben visszautasítva a forrás szerinti országban, Franciaországban az osztalék után levont 15%-os forrásadó figyelembevételét.

17. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban hatáskörüket a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni. [5] Ahogyan arra a Test Claimants in the ACT Group

4 – Lásd a C-251/98. sz. Baars-ügyben 2000. április 13-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-2787. o.) 22. pontját, valamint a C-374/04. sz., Test Claimants in Class IV of the ACT GroupLitigation ügyre vonatkozó 2006. február 23-i indítványom 26–30. pontját.

5 – Lásd például a C-446/03. sz., Marks & Spencer plc kontra David Halsey ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-10837. o.) 29. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

Litigation és a Test Claimants in the FII Group Litigation [6] ügyekre vonatkozó indítványaimban rámutattam, az EK 43. és EK 56. cikk megsértése a konkrét ügyben akkor valósul meg, ha az érintett tagállam által az adóalanyok tekintetében alkalmazott eltérő bánásmód nem annak közvetlen és logikus következménye, hogy a közösségi jog jelenlegi állása szerint más adókötelezettségek írhatók elő a határon átnyúló esetekre, mint a kizárólag belső jogot érintő helyzetekre.

18. Más szavakkal e cikkek a letelepedés szabadságának és a tőke szabad mozgásának azon túlmutató korlátozását tiltják, amelyek elkerülhetetlenül következnek abból, hogy az adórendszerek nemzeti jellegűek, kivéve ha a korlátozások igazolhatók és arányosak. [7] Ez különösen azt jelenti, hogy annak érdekében, hogy a Szerződés értelmében a szabadságokról szóló rendelkezések hatálya alá tartozzon, az adóeljárásban a kedvezőtlen bánásmódnak az adott jogrendszer előírásaiból eredő közvetlen vagy közvetett hátrányos megkülönböztetésből kell következnie, és nem csupán két vagy több tagállam adórendszerei közötti eltérésekből vagy az adóztatási joghatóság megosztásából, illetve a nemzeti adóhatóságok párhuzamos létezéséből. [8]

19. Ha a tagállam kizárólagos (székhely szerinti) joghatóságot gyakorol, ez az elv lényegében azt jelenti, hogy az ilyen államnak az illetőséggel bíró személyek külföldről származó jövedelmét az adóalap megosztásának módjával összhangban kell kezelnie. Amennyiben úgy osztotta meg az adó alapját, hogy az magában foglalja a külföldről származó jövedelmet – például úgy, hogy adóköteles jövedelemként kezeli azt –, nem tehet hátrányos megkülönböztetést a külföldi és a belföldi jövedelem között. [9] A jogszabályok nem eredményezhetik különösen azt, hogy a külföldről származó jövedelem hátrányos elbírálás alá essen a belföldi jövedelemhez képest. Például, ha a lakóhely szerinti állam úgy dönt, hogy a gazdasági kettős adóztatást enyhíti az illetőséggel bírók osztaléka tekintetében, ugyanezt lehetővé kell tennie a külföldről származó osztalék és a belföldi osztalék tekintetében is, és figyelembe kell vennie ebből a célból a megfizetett külföldi társasági adót. [10]

20. A jelen ügyben, mivel a kérdéses időszakban a Kerckhaert-Morres házaspár Belgiumban lakott, Belgium minősült a lakóhely szerinti államnak az adóztatási joghatóság gyakorlása során.

6 – A Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyre vonatkozó indítvány 32. és azt követő pontjai, valamint a C-446/04. sz., Test Claimants in the FII Group Litigation ügyre vonatkozó, a Bíróság előtt folyamatban lévő 2006. április 6-i indítvány 37. és azt követő pontjai.

7 – Ennek kifejtését lásd a 2. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyre vonatkozó indítványom 31–54. pontjában.

8 – Ugyanott, 55. pont.

9 – Ugyanott, 58. pont.

10 – Ugyanott, 58. pont. Lásd a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. április 7-én hozott ítéletet (EBHT 2004., I-7477. o.), a C-35/98. sz. Verkooijen-ügyben 2000. június 6-án hozott ítéletet (EBHT 2000., I-4071. o.) és a C-315/02. sz. Lenz-ügyben 2004. július 15-én hozott ítéletet (EBHT 2004., I-7063. o.).

21. Nyilvánvaló, hogy a kérdéses belga szabályozás nem valósít meg közvetlen hátrányos megkülönböztetést a külföldről származó és a belföldi osztalék között. A CIR 171. cikke értelmében minden osztalék 25%-os külön adókulcs alá tartozik. [11] Hozzátesszem, hogy szemben az olyan ügyekkel, mint a Manninen-, Verkooijen- és Lenz-ügy [12], ez nem olyan, amelyben Belgium a belföldi osztalékjövedelem tekintetében kívánja csökkenteni a gazdasági kettős adóztatást, anélkül hogy hasonlóan járna el a külföldről származó osztalék esetében; ehelyett Belgium az osztalék felosztó rendszerét vezette be, amelyben a társaságok nyeresége társaságiadó-köteles, és a (belföldi és külföldi) osztalékot mint külön adózó jövedelmet más adó terheli.

22. Mégis fennmarad az a kérdés, hogy a belga jogszabályok közvetve hátrányos megkülönböztetést valósítanak-e meg – azaz annak ellenére, hogy jogilag a külföldi osztalékra is alkalmazandók, valójában hátrányos megkülönböztetéshez vezetnek. Másként fogalmazva, korlátozzák-e a szabályok a tőke szabad mozgását olyan módon, hogy az túlmegy azokon a korlátozásokon, amelyek abból adódnak, hogy az adórendszerek nemzeti jellegűek?

11 – A Belgiumban keletkezett osztalék esetében a végső 25%-os osztalékadót *précompte mobilier* formájában tartotta vissza az osztalékot kifizető társaság. A végső osztalékadó aránya azonban a külföldi és a belföldi osztalék után megegyezett.

12 – Lásd például a fenti 10. lábjegyzetben hivatkozott Manninen-, Verkooijen- és Lenz-ügyben hozott ítéleteket.

23. Ezzel a ponttal összefüggésben a Kerckhaert-Morres házaspár azzal érvel, hogy a Franciaországban keletkezett osztalékra vonatkozó teljes adóteher ténylegesen meghaladja azt, ami a Belgiumban keletkezett osztalékot terheli, mivel az elsőt 15%-os forrásadó terheli (Franciaországban), és ezenfelül az általános 25%-os belga osztalékadó is vonatkozik rá. Állításuk szerint ez a tőke szabad mozgását az EK 56. cikkel ellentétes módon korlátozza.

24. Ezt az érvelést nem tartom meggyőzőnek, az alábbi okokból.

25. Először is a jelen ügyben felmerült tényállással összefüggésben nem látom, miképpen lehet azzal érvelni, hogy a belga adórendszer hatása – a szintén érintett francia adórendszerrel összefüggésben vizsgálva – az lenne, hogy a belga illetőségű személy kedvezőtlenebb bánásmódban részesül, ha Franciaországból származó osztalékban részesül, mintha Belgiumból származó osztalékban részesülne. Ennek inkább ellenkezője igaz. Ténylegesen a francia–belga KAE 15. cikkének (3) bekezdése értelmében a franciaországi illetőségű társaság által kifizetett osztalék, amely *avoir fiscal*t (adójóváírást) alapoz meg, ha a franciaországi illetőségű személyt illet, ugyanilyen jóváírást

tesz lehetővé belgiumi illetőségű személyek számára. A Franciaországban nyújtott *avoir fiscal*, amely az osztalékot terhelő gazdasági kettős adóztatás csökkentést célzó jóváírási rendszer része, a kiosztott osztalék 50%-ára terjed ki. Noha így a kiosztott osztalék és az *avoir fiscal* egyaránt 15%-os forrásadó alá tartozik Franciaországban, a francia rendszer működésének tényleges hatása az, hogy a belgiumi illetőségű részvényesek magasabb összeget kaptak a Franciaországban keletkezett osztalék után, mintha a pontosan ugyanilyen összegű osztalékot belga társaságtól kapták volna. Ezt az alábbiakkal lehet érzékeltetni a belga kormány példáját alapul véve.

	Franciaországban keletkezett osztalék	Belgiumban keletkezett osztalék
Az osztalék bruttó összege	1 000,00	1 000, 00
15%-os francia forrásadó	– 150,00	
	850,00	
50%-os *avoir fiscal*	500,00	
15%-os francia forrásadó	– 75,00	
	425,00	
A 25%-os belga osztalékadó alá eső teljes összeg	1 275,00	1 000,00
A 25%-os belga osztalékadó	– 318,75	– 250,00
Az osztalék nettó összege az adózás után	956,25	750,00

26. A fentiekből kitűnik, hogy a Franciaországból származó osztalékban részesülő belga illetőségű személyek nincsenek rosszabb helyzetben a Belgiumból származó osztalékban részesülőkhöz képest; éppen ellenkezőleg, a francia és belga adórendszer kombinált hatása azt jelenti, hogy összességében jobban járnak. Ezért nem beszélhetünk hátrányos megkülönböztetésről vagy korlátozásról az EK 56. cikk értelmében. A jelen ügy inkább jól illusztrálja azokat a veszélyeket, amelyek felmerülhetnek valamely tagállam jogszabályainak a Szerződés szabadságokra vonatkozó rendelkezéseivel való összeegyeztethetőségének vizsgálata során, ha az egyes gazdasági szereplők helyzetét csak egy tagállam jogszabályai, vagy e jogszabályoknak csak egy része tekintetében vizsgálják. Félő, hogy ez a megközelítés nem képes a valóságnak megfelelően megjeleníteni azokat a gazdasági összefüggéseket, amelyben a gazdasági szereplő működik, valamint a lakóhely és a forrás szerinti állam közötti joghatóság-megosztás során kialakult általános egyensúlyt. [13]

27. Noha álláspontom szerint a jogszabályi keretek tényleges (kedvező) hatása a Kerckhaert-Morres házaspárra a jelen ügy tényállása tekintetében döntő, a következő kiegészítő megjegyzést tenném.

28. Abban az esetben, ha a francia rendszer nem tett volna lehetővé semmilyen *avoir fiscalt,* amely megilleti a belga illetőségű személyeket a Franciaországból származó osztalék után, ez – ugyanilyen feltételek mellett – e személyek jogi kettős adóztatásához vezetett volna, ami összességében nagyobb adóterhet eredményezhet számukra azokhoz a belga illetőségű személyekhez képest, akik Belgiumból származó osztalékban részesülnek.

29. Ez a lehetséges hátrány a Franciaországból származó osztalékban részesülő belga illetőségű személyek számára mégsem abból következne, hogy Belgium bármely módon megsértette volna a Szerződést.

30. E tekintetben emlékeztetek arra, hogy a Szerződés szabadságokra vonatkozó rendelkezései önmagukban nem kötelezik a lakóhely szerinti államokat az adóalap egyik tagállamból másikba való áthelyezéséből eredő jogi kettős adóztatás megszüntetésére.

31. Ahogyan azt a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyre vonatkozó indítványomban megfogalmaztam, az érintett államok közötti elsőbbségi szabályok hiányában a jogi kettős adóztatás lehetősége a tagállamok közötti adóztatási joghatóság megosztásának a nemzetközi adójogban általánosan elfogadott módszeréből fakadó elkerülhetetlen következmény – azaz a lakóhely szerinti állam adórendszere (a belföldi illetőségű személyek világjövedel-

13 – Lásd a 2. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyre vonatkozó indítványom 72. pontját.

mének adóztatása) és a forrás szerinti állam adórendszere (a külföldi illetőségű személyek területi elvű adóztatása) közötti különbségből ered. [14] A közösségi jog értelmében az adóztatási joghatóság nemzetközi adójognak megfelelő megosztásának és gyakorlásának hatásköre kizárólag a tagállamokat illeti meg. Jelenleg a közösségi jogban nem létezik ezt felváltó feltétel, valamint jogalap ilyen feltétel meghatározására.

32. Ezért a Bíróság a Gilly-ügyben hozott ítéletében – miután megállapította, hogy az állampolgárság szerint megosztott adóztatási joghatóság önmagában nem tekinthető hátrányos megkülönböztetésnek – elismerte, hogy ez „különösen a Szerződés [293.] cikkének (2) bekezdése értelmében vett közösségi egységesítést vagy összehangolást célzó intézkedés hiányában, a szerződő felek azon hatásköréből ered, amely szerint a kettős adóztatás elkerülése érdekében meghatározhatják azokat a feltételeket, amelyek alapján az adóztatási joghatóságot egymás között megosztják. Nem ésszerűtlen, ha a tagállamok a megállapodásukat a nemzetközi gyakorlatra és az OECD modellegyezményére alapozzák [...]". [15] A Bíróság ezt az érvelést megerősítette többek között a D-ügyben hozott ítéletében. [16]

33. Az általánosan elfogadott nemzetközi adójog alapján a főszabályként alkalmazott elsőbbség szabálya a „forrás szerinti állam jogosultsága" (azaz a forrás szerinti államban keletkezett jövedelem utáni adóztatás joga elsősorban a forrás szerinti államot illeti meg), amennyiben a jogi kettős adóztatást csökkenteni kívánják, ez rendszerint a lakóhely szerinti állam feladata. Ezen állam joga eldönteni, hogy kívánja-e, és hogyan oldja meg annak csökkentését [17] – például mentesség vagy adójóváírás révén. [18]

34. Ebben az értelemben a Gilly-ügyben hozott ítéletében a Bíróság megállapította, hogy a Szerződés szabadságokra vonatkozó rendelkezései nem kötelezik a tagállamokat a kettős adóztatás elkerülésére:

"Míg a Közösségben a kettős adóztatás megszüntetése [...] a Szerződés egyik célja, mégis meg kell jegyezni, hogy a kapcsolt

14 – Lásd a 2. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyre vonatkozó indítványom 48. és azt követő pontjait.

15 – A C-336/96. sz. Gilly-ügyben 1998. május 12-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-2793. o.) 30. és 31. pontja. Lásd még a C-307/97. sz. Compagnie de Saint-Gobain ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-6161. o.) 57. pontját.

16 – Lásd a C-376/03. sz. D.-ügyben 2005. július 5-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-5821. o.) 50–53. pontját.

17 – Lásd a fenti 2. lábjegyzetben hivatkozott Class IV of the ACT Group Litigation ügyre vonatkozó indítványom 51. pontját. Lásd még az OECD jövedelem és vagyon kettős adóztatásának elkerüléséről szóló modellegyezményének módosított változatát, a cikkekhez fűzött magyarázatokkal, OECD, Párizs, 197.

18 – A mentességi módszer szerint az adózó illetőség szerinti állama mentesíti a belföldi személyek külföldről származó jövedelmét, mivel ezt a jövedelmet a „forrás" szerinti államban (tehát amelyben a jövedelem keletkezett) egyszer már megadóztatták. A kettős adóztatás elkerülésének jóváírási módszere esetében azonban a külföldön jövedelmet szerző adózókat az illetőségük szerinti államban a világjövedelmük után adóztatják, amely magában foglalja a külföldi forrásból származó jövedelmet, azonban levonhatják a forrás szerinti államban a külföldről származó jövedelem után megfizetett adót a lakóhely szerinti államban fizetendő adóból.

vállalkozások nyereségkiigazításával kapcsolatos kettős adóztatás megszüntetéséről szóló 90/436/EGK egyezmény (HL 1990. L 225., 5. o.) kivételével közösségi szinten semmilyen egységesítést vagy összehangolást célzó intézkedés nem született a kettős adóztatás terén, és a tagállamok erre vonatkozóan még nem kötöttek többoldalú egyezményt az EK 293. cikk alapján." [19]

35. Ugyanebben az értelemben a Bíróság megállapította, hogy az EK 293. cikk (2) bekezdése – amely előírja, hogy a tagállamok, amennyiben szükséges, tárgyalásokat folytatnak egymással annak érdekében, hogy állampolgáraik javára biztosítsák a Közösségen belül a kettős adóztatás megszüntetését – nem bír közvetlen hatállyal. Ehelyett e rendelkezés csupán azt jelezte, hogy a közösségen belül a kettős adózás megszüntetése a Szerződés egyik célja, anélkül hogy a tagállamok számára abszolút kötelezettséget teremtene e cél elérésére. [20]

36. Ennek eredményeképpen az a puszta tény, hogy a lakóhely szerinti állam, mint Belgium, nem döntött amellett, hogy az osztalék tekintetében csökkenti a jogi kettős adóztatást, önmagában nem ellentétes az EK 43. és EK 56. cikkel mindaddig, amíg az érintett állam eleget tett annak a kötelezettségének, hogy ne alkalmazzon hátrányos megkülönböztetést a külföldről származó és a belföldről származó osztalékok között az adóztatási joghatóság gyakorlása során, amely kötelezettséget fent ismertettem. A gazdasági tevékenység bármilyen torzulása, amely ebből a választásból ered, arra a tényre vezethető vissza, hogy a közösségi jog jelenlegi állapotában párhuzamosan léteznek különböző adórendszerek, amely egyes esetekben a gazdasági szereplők számára hátrányt, míg más esetekben előnyt jelenthet. [21]

37. Hozzáteszem, az a tény, hogy Belgium megsértette, vagy sem a francia–belga KAE alapján fennálló kötelezettségeit azáltal, hogy nem tette lehetővé a 15%-os francia forrásadó figyelembevételét, véleményem szerint nem változtat semmit a fenti következtetéseken. Annek megítélése, hogy a belga szabályozás megfelel-e a KAE-nek, valamint a KAE megsértésének nemzeti jog szerinti lehetséges következménye kizárólag a nemzeti bíróságra tartozik. [22] Szükségtelen elmondani, hogy az a tény, hogy a tagállam jogszabályai megfelelnek az alkalmazandó KAE-nak, vagy e jogszabályokat ez utóbbi követeli meg, önmagában nem jelenti, hogy e magatartás a Szerződés szabad mozgásra

19 – Lásd a fenti 15. lábjegyzetben hivatkozott Gilly-ügyben hozott ítélet 23. pontját. Lásd még a fenti 16. lábjegyzetben hivatkozott D.-ügyben hozott ítélet 50–51. pontját.

20 – Lásd a fenti 16. lábjegyzetben hivatkozott Gilly-ügyben hozott ítéletet.

21 – Lásd a fenti 2. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation re vonatkozó indítványom 38. pontját.

22 – Lásd értelemszerűen Ruiz-Jarabo Colomer főtanácsnok fenti 15. lábjegyzetben hivatkozott Gilly-ügyre vonatkozó indítványának 25. pontját, amelyben kijelenti, hogy a Bíróság nem dönthet a KAE közösségi joggal való összeegyeztethetőségéről, és nem bocsátkozhat e rendelkezések értelmezésébe, mivel azok „olyan kétoldalú egyezmények részei, amelyek a Közösség hatáskörén kívül esnek, és amelyeket kizárólag a tagállamok határoznak meg".

vonatkozó rendelkezéseinek megfelel: a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a KAE-k alapján rájuk ruházott adóztatási joghatóságuk gyakorlása során a tagállamoknak ezzel egyidejűleg tiszteletben kell tartaniuk az EK 56. és az EK 58. cikkben megfogalmazott megkülönböztetés tilalmát. [23]

38. Nem tudom elfogadni a Kerckhaert-Morres házaspár azon érvelését sem, amely szerint a megtakarításból származó kamatokról szóló irányelvből következően ellentétes az EK 56. cikkel, hogy Belgium elmulasztotta a jogi kettős adóztatás orvoslását. [24] Ezen irányelv, amelynek 14. cikke (1) bekezdése kifejezetten előírja a megtakarításból hasznot húzó személy illetősége szerinti tagállam számára, hogy „biztosítsa az irányelv 11. cikkében említett forrásadó kivetéséből eredő kettős adóztatás elkerülését", jó példa az általam máshol „kvázi-korlátozásnak" nevezettek (a különböző adórendszerekből eredő torzulások) közösségi jogalkotó által kifejezetten célzott megszüntetésére valamely meghatározott közvetlen adózási szektorban. Ahogyan azt a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyre vonatkozó indítványomban megállapítottam, a kvázi-korlátozások okai és jellemzője, hogy azokat csak a közösségi jogalkotó beavatkozása révén lehet megszüntetni, amely beavatkozás hiányában azokat a Szerződés alapszabadságokra vonatkozó rendelkezéseinek hatályán kívül esőnek kell tekintetni. [25] A jelen ügyben nem létezik olyan vonatkozó közösségi szabályozás, ami a kvázi-korlátozásokat megszüntette volna.

39. Végül megjegyzem, hogy ha a francia *avoir fiscal* nem illetné meg a belga illetőségű személyeket, Franciaország mint forrás szerinti állam mindenesetre köteles lenne biztosítani, hogy amennyiben a külföldre áramló osztalék tekintetében gazdasági kettős adóztatás merül fel az adóztatási joghatóságának gyakorlásából eredően (például ha a forrás szerinti állam a társaság nyereségét először társasági adóval, majd a kiosztott összeg tekintetében jövedelemadóval terheli), ugyanolyan kedvezmény járjon az ilyen osztalékok után, mint a francia illetőségű személyeknek fizetett osztalék után. Ez abból az elvből következik, amely szerint a forrás szerinti állam által a külföldi illetőségű személyeknek azonos adókedvezményt kell nyújtani, mint a belföldi illetőségűeknek, amennyiben a forrás szerinti állam mindkét csoport tekintetében egyébként ugyanolyan adóztatási joghatóságot gyakorol. [26]

23 – Lásd például a Bíróság következtetéseit a C-265/04. sz. Bouanich-ügyben hozott ítélet (EBHT 2006., I-923. o.) 56. pontjában és a C-385/00. sz. De Groot-ügyben hozott ítélet (EBHT 2002., I-11819. o.) 93–94. pontját, valamint a fenti 15. lábjegyzetben hivatkozott Saint-Gobain ügyben hozott ítélet 57–58. pontját.

24 – A megtakarításokból származó kamatjövedelem adóztatásáról szóló, 2003. június 3-i 2003/48/EK tanácsi irányelv (HL L 157., 38. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 369. o.).

25 – Lásd a fenti 2. lábjegyzetben hivatkozott indítvány 38. pontját.

26 – Lásd a 2. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyre vonatkozó indítványom 69–70. pontját, a fenti 15. lábjegyzetben hivatkozott Saint-Gobain-ügyben hozott ítéletet, a C-270/83. sz., Bizottság kontra Francia Köztársaság, ún. „Avoir Fiscal" ügyben 1986. január 28-án hozott ítéletet (EBHT 1986., 273. o.), a C-330/91. sz. Commerzbank-ügyben 1993. július 13-án hozott ítéletet (EBHT 1993., I-4017. o.), valamint a C-250/95. sz. Futura Participations ügyben 1997. május 15-én hozott ítéletet (EBHT 1997., I-2471. o.). Ahogyan azt az ACT-ügyben megállapítottam, álláspontom szerint Franciaország helyzetében a tagállamnak lehetősége van arra, hogy a Szerződésből eredő, a szabad mozgás biztosítására vonatkozó kötelezettségeket a KAE rendelkezései által biztosítsa (lásd a Bouanich-ügyre vonatkozó indítvány 70. pontját és a fenti 23. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 51. pontját). Nem lehetne azonban azzal védekezni, hogy a lakóhely szerinti állam megsértette a KAE alapján fennálló kötelezettségeit azáltal, hogy a szóban forgó gazdasági kettős adóztatást nem mérsékelte (lásd az ACT-ügyre vonatkozó indítványom 71. pontját).

V – Végkövetkeztetések

40. A fentiekre tekintettel álláspontom szerint a Bíróságnak a Rechtbank van Eerste Aanleg te Gent (Belgium) által előterjesztett kérdésre a következő választ kell adnia:

Nem ellentétesek az EK 56. cikk (1) bekezdésével azok a korlátozások, amelyek a jövedelemadóra vonatkozó olyan tagállami jogszabályokból erednek, mint a jelen ügyben a vonatkozó belga jogszabályok, amelyek a jövedelemadó terén ugyanazon egységes adómértékkel adóztatják belföldi illetőségű és a más tagállamban illetékességgel rendelkező társaságtól származó osztalékot, anélkül hogy az utóbbi esetre előírnák a levont forrásadó jóváírásának lehetőségét.