JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2009. július 16. [1]

I – Bevezetés

1. A jelen keresettel a Bizottság az osztalékra vonatkozó forrásadó olasz szabályozását kifogásolja. Álláspontja szerint az olasz vállalkozások által a más tagállamban vagy EGT-államban lévő társaságoknak kifizetett osztalékot (a továbbiakban: külföldre fizetett osztalék) súlyosabb adóteher sújtja, mint a belföldieknek kifizetett osztalékot. Ezzel Olaszország sérti a tőke szabad mozgását és az EGT-államok tekintetében a letelepedés szabadságát is.

2. Az Olasz Köztársaság többek között azzal védekezik, hogy valamennyi általa kötött, kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény tartalmaz olyan rendelkezést, amely előírja a forrásadónak az osztalék kedvezményezettje székhelyén fizetendő adóba történő beszámítását.

3. A Bíróság már több határozatban megállapította, hogy a külföldre fizetett osztalékokra magasabb forrásadót kivető tagállam nem mentheti ki magát az osztalék célállama által egyoldalúan biztosított beszámítási lehetőségre hivatkozással. [2] Arról azonban még nem döntött, hogy teljes mértékben kizárt-e az alapvető szabadságok sérelme akkor, ha a forrásadó beszámításának lehetőségéről egy kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény rendelkezik. [3]

II – Jogi háttér

A – *Közösségi jog*

4. A kereset jogi hátterét az EK 56. és EK 58. cikk képezi, mivel ez az Olasz Köztársaság és a többi tagállam közötti viszonyra vonatkozik.

1 – Eredeti nyelv: német.

2 – A C-379/05. sz. Amurta-ügyben 2007. november 8-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-9569. o.) 78. pontja. Lásd még ebben az értelemben a 2008. szeptember 11-én a C-43/07. sz., Arens–Sikken ügyben hozott ítélet (EBHT 2008., I-6887. o.) 66. pontját és a C-11/07. sz. Eckelkamp-ügyben hozott ítélet (EBHT 2008., I-6845. o.) 69. pontját.

3 – A C-374/04. sz. Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-11673. o.) 71. pontja és a 2. lábjegyzetben hivatkozott Amurta-ügyben hozott ítélet 79. pontja.

5. Emellett jelentőséggel bír a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv [4] is.

6. Az irányelv 3. cikkének (1) bekezdése az érintett időszakban legalább 20%-os részesedést írt elő az anya- illetve leányvállalatként minősüléshez. [5] Az irányelv 4. cikke értelmében a másik tagállamban lévő leányvállalattól nyereségben részesülő anyavállalat állama vagy tartózkodik az adóztatástól, vagy adóztat, de ennek során beszámítja a leányvállalat által a székhelye szerinti államban megfizetett adót. Végül az irányelv 5. cikke értelmében a leányvállalat által felosztott nyereség mentesül a forrásadó alól.

7. Ami az Olaszország és az EGT-államok közötti viszonyt illeti, a Bizottság az Európai Gazdasági Térségről szóló, 1992. május 2-i megállapodás [6] (a továbbiakban: EGT-Megállapodás) 31. és 40. cikkének megsértésére is hivatkozik, amely cikkek a következőképpen rendelkeznek:

„31. cikk

(1) E megállapodás rendelkezéseinek keretében tilos az EK-tagállamok vagy az EFTA-államok állampolgárainak egy másik tagállam területén történő szabad letelepedésére vonatkozó minden korlátozás. Ezt a rendelkezést kell alkalmazni egy EK-tagállam vagy EFTA-állam valamely EK-tagállamban vagy EFTA-államban letelepedett állampolgára által képviseletnek, fióktelepnek vagy leányvállalatnak 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 állampolgáraira előírt feltételek szerint, figyelemmel a 4. fejezet rendelkezéseire is.

(2) A letelepedési jogra vonatkozó különös rendelkezéseket a VIII. és XI. melléklet tartalmazza.

4 – HL L 225., 6. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.; a 2003. december 22-i 2003/123/EK tanácsi irányelv (HL L 7., 41. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 2. kötet, 3. o.) által módosított változatában.

5 – A minimális részesedést 2007. január 1-jén 15%-ra, 2009. január 1-jén pedig 10%-ra csökkentették.

6 – HL 1994. L 1., 3. o.; magyar nyelvű különkiadás 11. fejezet, 52. kötet, 3. o.

[…]

E megállapodás rendelkezéseinek keretében a Szerződő Felek között az EK-tagállamokban 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.”

40. cikk

„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. […]”

B – *Az olasz rendelkezések*

1. A belföldieknek kifizetett osztalék adóztatása

8. A társaságoknak és gazdasági szervezeteknek (és részben átmenetileg a nem gazdasági szervezeteknek) kifizetett osztalék Olaszországban társaságiadó-köteles (*imposta sul reddito delle società – IRES*) a 2003. április 7-i 80. sz. törvény 4. cikke alapján elfogadott társaságiadó-reformról szóló, 2003. december 12-i 344. sz. Decreto legislativo (törvényerejű rendelet) alapján *(Riforma del'imposizione sul reddito delle società, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, n. 80).* [7]

9. E reform óta az osztalékadóztatásra az 1986. december 22-i 917. sz. köztársasági elnöki rendelettel [8] megállapított *Testo unico delle imposte sui redditi – TUIR* 89. cikkének (2) bekezdése vonatkozik. E rendelkezés a következőképpen szól:

10. A TUIR 73. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontja a következőképpen határozza meg a társaságiadó-köteles szervezeteket:

7 – A GURI 2003. december 16-i 291. száma.
8 – A GURI 1986. december 31-i 302. száma.

„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 működtetésre irányul.”

2. A külföldre fizetett osztalékok adóztatása

11. A más tagállamba vagy EGT-államba kifizetett osztalékot a jövedelemadó megállapítására vonatkozó közös rendelkezések megállapításáról szóló, 1973. szeptember 29-i 600. sz. köztársasági elnöki rendelet *(Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi,* a továbbiakban: 600/73 DPR)[9] 27. cikkének (3) bekezdése alapján forrásadó terheli. E rendelkezés a következőképpen szól:

„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 honosságú 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. A 600/73 DPR 27a. cikke a forrásadó visszatérítéséről, illetve bizonyos esetekben forrásadó alóli mentességről rendelkezik azon társaságok esetében, amelyek más tagállamban honosak, és amelyek elérik a 90/435 irányelvben meghatározott részesedési küszöbértéket és időtartamot.

13. Az olasz kormány és a Bizottság által a Bíróság kérdésére adott válaszokból kiderül, hogy Olaszország Szlovénia kivételével valamennyi tagállammal, valamint az EGT-állam Norvégiával és Izlanddal kötött kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményt.

9 – A GURI 1973. október 16-i 268. száma, a DL 344/2003 által megállapított változatában.

14. A kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények az OECD-modellegyezményeket veszik alapul. Az osztalék adóztatásának jogát alapvetően az osztalék kedvezményezettjének honossága szerinti államhoz telepítik, ugyanakkor lehetővé teszik legfeljebb 15%-os (a Bulgáriával, Lengyelországgal, Romániával és Magyarországgal kötött egyezmények esetében 10%-os) forrásadó kivetését a kifizetés szerinti államban. Egyes egyezmények a forrásadó kulcsának 0%-ra, 5%-ra vagy 10%-ra történő csökkentését írják elő arra az esetre, ha a részesedés meghalad egy bizonyos mértéket (például a részesedések 10%, 20% vagy 50%-át). [10] A kettős adóztatás elkerülése érdekében valamennyi egyezmény kötelezi az osztalék kedvezményezettjének honossága szerinti államot, hogy az Olaszországban levont forrásadót az adott államban ugyanezen jövedelem után fizetendő adó összegéig számítsa be (egyszerű beszámítás).

III – A pert megelőző eljárás és a kereset

15. Egy norvég vállalkozás panasza alapján, amelyet az utóbbi az olasz társaságok által norvég kedvezményezetteknek kifizetett osztalék adójogi kezelése miatt nyújtott be, a Bizottság vizsgálatot indított az EGT-Megállapodás 109. cikkének (4) bekezdése alapján. Később az eljárást kiterjesztette az azon osztalékra vonatkozó adószabályozásra is, amelynek kedvezményezettjei EK-tagállamban honosak, és 2005. október 18-án hivatalos felszólítást intézett az Olasz Köztársasághoz az EK 226. cikk alapján. Ez utóbbi 2006. február 9-i levelével válaszolt.

16. A Bizottság a választ elégtelennek tartva 2006. július 4-én indokolással ellátott véleményt bocsátott ki, és két hónapos határidőt adott Olaszországnak a kötelezettségszegés megszüntetésére. Végül Olaszország 2007. október 9-i levelével megküldte a DPR 600/73 módosításának tervezetét, amely 2008. január 1-jén lépett hatályba.

17. A Bizottság 2007. november 30-án benyújtotta a jelen keresetet, amelyben azt kéri a Bíróságtól, hogy

1. állapítása meg, hogy az Olasz Köztársaság – mivel a más tagállamokban és az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodásban 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. cikkből és az Európai Gazdasági

10 – A tagállamok viszonylatában a csoporton belüli osztalékokra vonatkozó adócsökkentés időközben nagymértékben veszített jelentőségéből, mivel a 90/435 irányelv 2009. január 1-je óta a 10%-os minimális részesedéstől kizárja a forrásadó kivetését.

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

2. kötelezze az Olasz Köztársaság a költségek viselésére.

18. Az Olasz Köztársaság azt kéri, hogy a Bíróság utasítsa el a keresetet, és kötelezze a Bizottságot a költségek viselésére.

19. A Bizottság lényegében azt állítja, hogy az olasz vállalkozások által belföldi társaságoknak kifizetett osztalékot alacsonyabb adóteher sújtja, mint a más tagállamokba vagy EGT-államba kifizetett osztalékot.

20. A belföldi társaságiadó-kötelezettek esetében az osztalék a TUIR 89. cikkének (2) bekezdése alapján 95%-ban mentes az adó alól. Az osztaléknak csak 5%-a esik a 33%-os általános társaságiadó-kulcs alá, így 100 egységnyi osztalékból végeredményben 1,65 egységnyi adót kell fizetni.

21. A külföldi kedvezményezettek esetében a DPR 600/73 27. cikke 27%-os forrásadót ír elő. Kérelemre ezen adó legfeljebb négy kilencede téríthető vissza. 100 egységnyi osztalék esetén eszerint 15 egységnyi adót kell fizetni (a 100 egység 27%-ának 5/9-e). Jóllehet kettős adóztatást kizáró egyezmény megléte esetén az adókulcs 5, illetve 10%-ra mérséklődik, ez még így is magasabb, mint a belföldi kedvezményezettek esetében, amint azt a Bizottság az Olaszország által Franciaországgal, Hollandiával, az Egyesült Királysággal, illetve Norvégiával kötött egyezmények példáján bemutatta.

22. A más tagállamokban honos vállalkozásokat ugyanakkor csak akkor terheli a magasabb forrásadó, ha nem érik el a 90/435 irányelvben meghatározott részesedési küszöbértéket. Arra az esetre, ha a küszöbértéket elérik, a DPR 600/73 27a. cikke a forrásadó visszatérítéséről, illetve bizonyos esetekben az adó alóli mentességről rendelkezik. Ezért a Bizottság a más tagállamokba kifizetett osztalékok tekintetében csak a tőke szabad mozgásának megsértésére hivatkozik.

23. Az EGT-államokba kifizetett osztalékok tekintetében Olaszország nem csak a befektetési célú részesedésekre, hanem az irányítást megalapozó részesedésekre is kiveti a forrásadót. A Bizottság ezért az EGT-Megállapodásban biztosított tőke szabad mozgásának és a letelepedés szabadságának megsértésére egyaránt hivatkozik.

A – *Elfogadhatóság*

24. Az Olasz Köztársaság szerint a kereset elfogadhatatlan, mivel a kereset tárgya nem kellően egyértelmű. A Bizottság a külföldre fizetett osztalékokra vonatkozó forrásadó egyoldalú rendszerére és egyes tagállamokkal illetve egy EGT-állammal kötött, kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményre hivatkozik. Ebből vezette le, hogy a külföldre fizetett osztalékokra vonatkozó teljes adószabályozás összeegyeztethetetlen a közösségi joggal, anélkül hogy valamennyi vonatkozó szabályt részletesen megvizsgált volna.

25. Az eljárási szabályzat 38. cikke 1. §-ának c) pontja értelmében 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 Bíróság által megvizsgálandó kifogásokat, avégett hogy a tagállam elő tudja készíteni védekezését, illetve hogy a Bíróság vizsgálhassa az állítólagos kötelezettségszegés fennállását. [11]

26. A jelen ügyben a keresetlevélből egyértelműen kiderül, hogy az Olasz Köztársaságnak mely közösségi jogi rendelkezések megsértését róják fel. Bemutatásra kerül a jogsértést megalapozó tényállás is, nevezetesen az osztalék eltérő mértékű adóterhelése, aszerint hogy azt egy másik tagállamba vagy EGT-államba fizetik ki, vagy belföldi kedvezményezettnek juttatják. Végül a Bizottság bemutatta az osztalék adóztatására vonatkozó nemzeti szabályozást is. Következésképpen az Olasz Köztársaság minden további nélkül képes volt arra, hogy megfelelően védekezzen a terhére rótt kifogás ellen.

27. Igaz, hogy a Bizottság keresetlevelében nem jelölte meg valamennyi olyan kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény releváns rendelkezését, amelyet az Olasz Köztársaság a tagállamokkal vagy EGT-államokkal kötött, ehelyett csak az olasz szerződési gyakorlatra jellemző példákat [12] emelt ki. Az azonban, hogy a Bizottság ezzel bizonyítani tudta-e valamennyi állam tekintetében a felrótt kötelezettségszegést, nem a kereset elfogadhatóságával, hanem annak megalapozottságával összefüggésben vizsgálandó kérdés.

28. Következésképpen az elfogadhatatlanságra vonatkozó kifogást el kell utasítani.

11 – A C-490/04. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-6095. o.) 30. pontja, további hivatkozásokkal.

12 – A keresetlevél az Olaszország által Franciaországgal, az Egyesült Királysággal, Hollandiával és Norvégiával kötött kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményekből tartalmaz idézeteket.

B – *Megalapozottság*

1. Az EK 56. cikk megsértése a más tagállamokba kifizetett osztalék tekintetében

a) A (jogellenes) korlátozás fennállása

29. Az olyan intézkedés, amely a tőke határokat átlépő átutalását megnehezíti, vagy kevésbé vonzóvá teszi, és ezzel alkalmas arra, hogy a befektetőket az ilyen átutalástól visszatartsa, a tőkemozgás korlátozását valósítja meg. [13] A Bíróság az Amurta-ügyben már megállapította, hogy külföldre fizetett osztalékoknak a belföldi kedvezményezettek számára kifizetett osztalékokhoz képest történő hátrányos kezelése olyan korlátozást jelent, amelyet az EK 56. cikk főszabály szerint tilt. [14]

30. Amint azt a Bizottság kifejtette, anélkül hogy ezt az Olasz Köztársaság vitatta volna, Olaszországban a más tagállamba kifizetett osztalék 5–15%-os adóteher alá esik, amennyiben a 90/435 irányelv nem alkalmazandó. Ezzel szemben a belföldi kedvezményezetteknek kifizetett osztalékot tényszerűen csak 1,65%-os adó terheli.

31. Az Olasz Köztársaság ugyanakkor azt állítja, hogy az indokolással ellátott véleményben foglalt határidő leteltekor, 2006. szeptember 4-én még bizonytalanok voltak a külföldre fizetett osztalék adójogi kezelésére vonatkozó közösségi jogi követelmények. A releváns ítéletek, így a Denkavit International és Denkavit France ügyben hozott ítélet, valamint az Amurta-ítélet csak ezt követően született. [15] Ilyen körülmények között nem vethető fel egy tagállam EK 226. cikk szerinti kötelezettségszegése a nemzeti jogszabályoknak az alapvető szabadságokkal való összeegyeztethetetlensége miatt.

32. A fenti álláspontnak nem lehet helyt adni.

33. Az EK 226. cikk szerinti kötelezettségszegés megállapításához nem szükséges az, hogy nyilvánvaló legyen az alapvető szabadságok nemzeti jogszabályok általi megsértése. Az sem szükséges, hogy a Bíróság korábbi határozataiban már megtörtént legyen az alapvető szabadságok értelmezése hasonló szabályozásokkal összefüggésben. Az EK 226. cikk tényleges érvényesülése nagymértékben sérülne, ha a Bizottság nem indíthatna kötelezettségszegési eljárást azt megelőzően, hogy a Bíróság megfelelő határozatot hozott volna, például az EK 234. cikk szerinti eljárásban. Ezzel a Bizottság elveszítené a kötelezettségszegések elleni fellépés terén a kezdeményezés lehetőségét, amely így az előterjesztő nemzeti bíróságokra hárulna.

13 – Lásd ebben az értelemben a C-222/97. sz., Trummer és Mayer ügyben 1999. március 16-án hozott ítélet (EBHT 1999., I-1661. o.) 26. pontját, és a C-101/05. sz. A-ügyben hozott ítélet (EBHT 2007., I-11531. o.) 40. pontját.

14 – A 2. lábjegyzetben hivatkozott Amurta-ügyben hozott ítélet 28. pontja. A letelepedés szabadságának hasonló intézkedések révén történő korlátozása tekintetében lásd a C-170/05. sz., Denkavit Internationaal és Denkavit France ügyben 2006. december 14-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-11949. o.) 29. pontját.

15 – Csak mellékesen jegyzem meg, hogy Geelhoed főtanácsnok már 2006. április 27-én előterjesztette indítványát a 14. lábjegyzetben hivatkozott Denkavit Internationaal és Denkavit France ügyben. Ebben nem hagyott kétséget afelől, hogy a forrásadó kivetése a külföldre fizetett osztalékokra nem egyeztethető össze az alapvető szabadságokkal, amennyiben a belföldön kifizetett osztalékok mentesülnek a hasonló adóztatás alól.

34. Az olasz kormány továbbá azt állítja, hogy a 90/435 irányelv hatályán kívül eső területeken a tagállamok számára nem minden esetben tilos forrásadót kivetni a külföldre fizetett osztalékra. Ez csak akkor jelentene meg nem engedett megkülönböztetést, ha a külföldi és a belföldi kedvezményezettek összehasonlítható helyzetben volnának, és ennek ellenére eltérő bánásmódban részesülnének. A forrásadónak a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményekben szereplő beszámítása révén nem áll fenn a külföldi kedvezményezettek kedvezőtlenebb kezelése.

35. E tekintetben meg kell állapítani, hogy a 90/435 irányelv hatálya alá nem eső részesedések tekintetében a tagállamok feladata annak eldöntése, hogy a felosztott nyereség gazdasági kettős adóztatása megelőzendő-e, és milyen mértékben, illetve az, hogy egyoldalúan vagy más tagállamokkal kötött kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények révén olyan eljárásokat állapítsanak meg, amelyekkel elkerülhető vagy enyhíthető az ilyen gazdasági kettős adóztatást. Önmagában azonban ez a körülmény nem teszi lehetővé számukra, hogy olyan intézkedéseket alkalmazzanak, amelyek ellentétesek az EK-Szerződés által biztosított szabad mozgásra vonatkozó jogokkal. [16]

36. A belföldön kifizetett és külföldre fizetett osztalék közötti, fentebb kifejtett eltérő bánásmód alapvetően a tőke szabad mozgásának az EK 56. cikk (1) bekezdésében tiltott korlátozását jelenti. Meg kell azonban vizsgálni, hogy e korlátozás igazolható-e.

b) A korlátozás igazolhatósága

i) Az igazolhatóság általános feltételei

37. Az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontja értelmében „[a]z 56. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy […] alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely […] alapján az adózók között különbséget tesznek”.

38. Magát az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontjában 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 eszközéül.” [17]

16 – Lásd a 3. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 54. pontját, a 2. lábjegyzetben hivatkozott Amurta-ügyben hozott ítélet 24. pontját és a C-303/07. sz. Aberdeen Property Finninvest Alpha ügyben 2009. június 18-án hozott ítélet (EBHT 2009., I-5145. o.) 28. pontját.

17 – A 2. lábjegyzetben hivatkozott Amurta-ügyben hozott ítélet 31. pontja.

39. Különbséget kell tenni az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontjában megengedett egyenlőtlen bánásmód és az 58. cikk (3) bekezdésében tiltott hátrányos megkülönböztetés között. Márpedig az ítélkezési gyakorlat szerint ahhoz, hogy az alapügyben érintetthez hasonló nemzeti adójogi szabályozást összeegyeztethetőnek lehessen tekintetni a Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel, az szükséges, hogy az eltérő bánásmód objektíve össze nem hasonlítható helyzetekre vonatkozzon, vagy nyomós közérdek alapján igazolható legyen. [18]

40. Meg kell tehát vizsgálni, hogy az olaszországi székhelyű társaságiadó-köteles kedvezményezett társaságok és a más tagállamban illetőséggel rendelkező kedvezményezett társaságok az alapügyben felmerült nemzeti szabályozás célja szempontjából összehasonlítható helyzetben vannak-e.

41. Az olaszországi székhelyű társaságiadóköteles kedvezményezetteknek kifizetett osztalék adóztatására vonatkozó szabályozás célja a kettős adóztatás és ugyanazon jövedelem többszörös adóterhelésének elkerülése.

42. A Bíróság már úgy ítélte meg, hogy egy adott tagállam által a belföldi illetőségű társaság által felosztott nyereség többszörös adóterhelése, illetve gazdasági 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. [19]

43. Mindenesetre attól kezdve, hogy valamely tagállam egyoldalúan vagy egyezmények útján jövedelemadót vet ki a belföldi illetőségű társaságok által nemcsak a belföldi, hanem a külföldi illetőségű részvényeseknek fizetett osztalékra is, e külföldi illetőségű részvényesek helyzete hasonló a belföldi illetőségű részvényesek helyzetéhez. [20]

44. A kettős jogi adóztatás és a többszörös gazdasági adóterhelés veszélye ugyanúgy fennáll a határokat átlépő osztalékfizetés esetében, mint a belföldi kifizetés esetében.

45. Ugyanazon jövedelem *jogi kettős adóztatása* akkor áll fenn, ha az osztalék, amelyre

18 – Lásd a C-35/98. sz. Verkooijen-ügyben 2000. június 6-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-4071. o.) 43. pontját, a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-7477. o.) 29. pontját és a 2. lábjegyzetben hivatkozott Amurta-ügyben hozott ítélet 32. pontját.

19 – A 14. lábjegyzetben hivatkozott Denkavit Internationaal és Denkavit France ügyben hozott ítélet 34. pontja és a 2. lábjegyzetben hivatkozott Amurta-ügyben hozott ítélet 37. pontja.

20 – Lásd a 3. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 68. pontját, a 14. lábjegyzetben hivatkozott Denkavit Internationaal és Denkavit France ügyben hozott ítélet 35. pontját, és a 2. lábjegyzetben hivatkozott Amurta-ügyben hozott ítélet 38. pontját.

már kivetettek forrásadót, a kedvezményezettnél beszámít a társaságiadó-alapba, és ott a forrásadó teljes beszámításának lehetősége nélkül még egyszer megadóztatásra kerül. A többszörös *gazdasági adóterhelés* akkor merül fel, amikor olyan társaságoknak fizetnek ki osztalékot, amelyek maguk is fizetnek ki osztalékot. A többszörös adóterhelés elkerülésére szolgáló eljárások hiányában ugyanazon jövedelmek ezekben az esetekben különböző szinteken újra és újra megadóztatásra kerülnek.

46. Az olasz jogalkotó a belföldi kedvezményezetteknek történő kifizetések kettős jogi adóztatását úgy kerüli el, hogy lemond az osztalékok forrásadójának kivetéséről, és főszabály szerint e kifizetéseket csak a társasági adó terheli a kedvezményezettnél. Annak érdekében, hogy a többszörös gazdasági adóterhelést is lehetőség szerint enyhítse, a kedvezményezettnél az osztalék összegének csak 5%-a számít be a társaságiadó-alapba.

47. Amennyiben Olaszország gyakorolja adóztatási joghatóságát a külföldre fizetett osztalékok tekintetében, és ennek révén a külföldi illetőségű kedvezményezettek a kettős adóztatás és a többszörös gazdasági terhelés veszélye szempontjából a belföldi illetőségű kedvezményezettekkel összehasonlítható helyzetben van, az ítélkezési gyakorlat értelmében e tagállamnak gondoskodnia kell arról, hogy a külföldi illetőségű kedvezményezettek a belföldi illetőségű kedvezményezettekre irányadóval egyenértékű bánásmódban részesüljenek. [21]

21 – Lásd a 3. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 70. pontját és a 2. lábjegyzetben hivatkozott Amurta-ügyben hozott ítélet 39. pontját.

ii) A forrásadó semlegesítése az illetőség szerinti államban történő beszámítás révén

48. A külföldre fizetett osztalékokat érintő eltérő bánásmód igazolásaképpen az olasz kormány arra hivatkozik, hogy valamennyi kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény lehetővé teszi az osztalék kedvezményezettjének székhelyén a forrásadó beszámítását.

49. E tekintetben először is meg kell állapítani, hogy az Olasz Köztársaság által az eljárás során szolgáltatott információk szerint Szlovéniával nem kötött kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményt. Következésképpen e tagállam tekintetében a hivatkozott igazolás eleve kizárt. Meg kell még vizsgálni azonban, hogy a többi tagállamba kifizetett osztalékok kedvezőtlen adójogi kezelése igazolható-e.

50. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az olyan kedvezőtlen bánásmód az adózás terén, amely valamely alapvető szabadságot sért, nem indokolható esetleges egyéb adókedvezményekkel. [22] Ez különösen igaz akkor, ha egy másik tagállam által egyoldalúan nyújtott előnyről van szó. [23] Máskülönben végeredményben lehetséges volna egy tagállam számára, hogy mentesüljön a közösségi jog alapján őt terhelő kötelezettségek alól,

22 – A 18. lábjegyzetben hivatkozott Verkooijen-ügyben hozott ítélet 61. pontja, a 2. lábjegyzetben hivatkozott Amurta-ügyben hozott ítélet 75. pontja, Arens-Sikken ügyben hozott ítélet 66. pontja és Eckelkamp-ügyben hozott ítélet 69. pontja.

23 – Lásd a 2. lábjegyzetben hivatkozott Amurta-ügyben hozott ítélet 78. pontját.

ezek tiszteletben tartását egy olyan másik tagállami szabályozás hatásaitól függővé téve, amelyet az azt megalkotó állam egyoldalúan bármikor megváltoztathat. [24]

51. Ugyanakkor a Bíróság nem tartotta kizártnak azt, hogy valamely tagállam tiszteletben tudja tartani az EK-Szerződésből eredő kötelezettségeit oly módon, hogy kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményt köt más tagállammal. [25] A tagállam által megkötött kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények ugyanis jogrendjének részét képezik, és így hozzátartoznak a külföldre fizetett osztalékok adójogi kezelésének jogi hátteréhez. [26] Emellett az egyezmények az adott másik tagállamot is kötik, és bár felmondhatóak, egyoldalúan nem módosíthatók.

52. Az olasz kormány által hivatkozott, kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményeknek teljes mértékben semlegesíteniük kell a külföldre fizetett osztalékot érintő eltérő kezelést ahhoz, hogy a szabad tőkemozgás korlátozása ne álljon fenn.

– Az első eset: a forrásadó a székhely szerinti államban teljes mértékben beszámítható

53. A forrásadó kivetésének következményei akkor szűnnének meg, ha az Olaszországból osztalékban részesülő társaság székhelye szerinti állam ezt az osztalékot társaságiadó-kötelezettség alá vetné, és a forrásadót a kettős adózás elkerüléséről szóló egyezmény rendelkezéseivel összhangban teljes mértékben beszámítaná ezen adóba.

54. Igaz ugyan, hogy a külföldre fizetett osztalékot végeredményben magasabb adóteher sújtaná, mint az olasz társaságoknak kifizetett osztalékot. Ez a magasabb adóteher azonban nem Olaszországnak volna betudható. [27] Az osztalék kedvezményezettjének székhelye szerinti állam autonóm döntésének

24 – A 2. lábjegyzetben hivatkozott Amurta-ügyben Mengozzi főtanácsnok által 2007. június 7-én ismertetett indítvány 78. pontja.

25 – A 2. lábjegyzetben hivatkozott Amurta-ügyben hozott ítélet 79. pontja, amely hivatkozik a 3. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 71. pontjára. Lásd ebben az értelemben még a 2. lábjegyzetben hivatkozott Arens-Sikken ügyben hozott ítélet 64. pontját.

26 – Lásd a 18. lábjegyzetben hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 21. pontját, a C-265/04. sz. Bouanich-ügyben 2006. január 19-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-923. o.) 51. pontját, és az ugyanezen ügyben előterjesztett indítványom 44. és ezt követő pontjait, valamint a 14. lábjegyzetben hivatkozott Denkavit Internationaal és Denkavit France ügyben hozott ítélet 45. pontját.

27 – Felvethető ugyanakkor az a kérdés, hogy a kettős adóztatás elkerülésére szolgáló eltérő módszerek – adómentesség belföldön, illetve beszámítás a határon átlépő kifizetések esetében – nem jelentik-e a külföldre fizetett osztalékok Olaszországnak betudható kedvezőtlenebb kezelését. A Bíróság a C-446/04. sz. Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-11753. o.) 53. pontjában a kettős adóztatás elkerülésére szolgáló két módszert egyenértékűnek tekintette. E kérdés azonban felmerült egy jelenleg is folyamatban lévő előzetes döntéshozatali eljárásban (a C-436/08. és C-437/08. sz., Haribo és társai egyesített ügyek, HL 2009. C 19., 11. o.) is.

az eredménye volna. Olaszország sem köteles, sem képes nem volna e döntés korrigálására. [28]

55. Még ha Olaszország el is tekintene a forrásadó kivetésétől, az osztalék adóterhe a kedvezményezett székhelye szerinti államban ugyanolyan magas maradna, az egyetlen különbség az volna, hogy az adóbevételek egyedül a kedvezményezett székhelye szerinti államhoz folynának be, és azokat nem csökkentené a forrásadó beszámítása. A kettős adózás elkerüléséről szóló egyezményekben megállapított forrásadóztatás mindössze azt teszi lehetővé Olaszország számára, hogy részesüljön azon adóbevételből, amelyet a székhely szerinti állam szed be azon döntése révén, hogy a társaságoknak kifizetett osztalékot megadóztatja.

56. Ebben az esetben a külföldi társaságok kedvezőtlenebb adójogi kezelése az osztalékban részesülő olasz kedvezményezettekhez képest azon különbségből adódik, amely az adórendszerek között az osztalékok többszörös gazdasági adóterhelésének elkerülését illetően áll fenn. E különbségek önmagukban nem ellentétesek a közösségi joggal. Az EK-Szerződés ugyanis nem biztosítja azt, hogy a hasonló jövedelmeket minden tagállamban azonos mértékű adókötelezettség terhelje. [29] A tagállamok szabadon dönthetnek arról is, hogy a társaságoknak kifizetett osztalék gazdasági kettős adóztatását meg kívánják-e előzni, és ha igen, milyen módon.

– Második eset: a forrásadó a székhely szerinti államban nem számítható be teljes mértékben

57. Ezzel szemben nem valósul meg a forrásadó semlegesítse, ha az Olaszországból osztalékban részesülő társaság székhelye szerinti állam ezt a jövedelmet nem, vagy nem olyan mértékben adóztatja meg, amely lehetővé tenné a forrásadó teljes beszámítását.

58. Az egyezmények csak egyszerű beszámítást *(ordinary credit),* és nem teljes beszámítást *(full credit)* írnak elő. Az egyszerű beszámítás esetén a külföldi forrásadó a kedvezményezett társaság székhelye szerinti államban csak az ugyanazon jövedelmet terhelő adó mértékéig számítható be. Amennyiben tehát a székhely szerinti államban a jövedelmet nem, vagy nem elégséges mértékben adóztatják, az Olaszországban levont forrásadónak marad egy része, amely nem számítható be. Ebben az esetben a külföldre fizetett osztalékra kivetett forrásadó egy kizárólag Olaszországnak betudható

28 – Lásd ebben az értelemben a C-157/07. sz. Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ügyben 2008. október 23-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-8061. o.) 50. pontját.

29 – Lásd ebben az értelemben a C-336/96. sz. Gilly-ügyben 1998. május 12-én hozott ítélet (EBHT 1998, I-2793. o.) 47. pontját. Ennek megfelelően például a lakóhely áthelyezésének sem kell az adóztatás szempontjából semlegesnek lennie (lásd a C-387/01. sz. Weigel-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-4981. o.] 55. pontját, a C-365/02. sz. Lindfors-ügyben 2004. július 15-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7183. o.] 34. pontját és a C-67/08. sz. Block-ügyben 2009. február 12-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-883. o.] 35. pontját).

adójogi terhelést jelent, amely magasabb annál az adónál, amely a hasonló kifizetések tekintetében az Olaszországban székhellyel rendelkező társaságokat terheli. [30]

59. Összefoglalva meg kell állapítani, hogy a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményekben a forrásadó beszámítására vonatkozóan elvont módon megfogalmazott rendelkezés önmagában nem biztosítja, hogy kiegyenlítésre kerül a külföldi és belföldi osztalékot érintő, a forrásadó kivetéséből adódó egyenlőtlen bánásmód. A forrásadó hatásának semlegesítése jelentős mértékben függ a kedvezményezett honossága szerinti állam adóztatásának módjától. Erre azonban nem terjed ki az Olasz Köztársaság befolyása, és ez a másik tagállam által bármikor egyoldalúan módosítható, anélkül hogy ez sértené bármelyik kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményt.

60. Amint fentebb már szó volt róla, egy tagállam, amely a határon átnyúló helyzeteket adójogi szempontból kedvezőtlenebb bánásmódban részesíti, mint a tisztán belföldi helyzeteket, nem hivatkozhat arra, hogy ezt az egyenlőtlen bánásmódot a másik tagállam egyoldalúan kiegyenlíti. A jelen esetben a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményekben szereplő beszámítási lehetőség ellenére ez a helyzet. Következésképpen, a tőke szabad mozgásának a külföldre fizetett osztalék adóztatása révén megvalósuló korlátozása nem igazolható a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményekben szereplő beszámítási lehetőséggel.

30 – Lásd a felvetett problémával összefüggésben a 2. lábjegyzetben hivatkozott Amurta-ügyben előterjesztett indítvány 87. és ezt követő pontjait.

iii) Az adórendszer egészének vizsgálatán, az adórendszer koherenciáján és az adóztatási joghatóság megosztottságán alapuló igazolás

61. Az olasz kormány további igazolásként arra hivatkozik, hogy az olasz adórendszer egészét vizsgálva arra az eredményre jutnánk, hogy a belföldre kifizetett osztalék végső soron nem részesül kedvezőbb bánásmódban, mint a külföldre fizetett osztalék. Ezzel összefüggésben a külföldi társaságoknak kifizetett osztalékra kivetett forrásadót a teljes adóteherrel veti össze, amely az osztalékot végső soron megszerző természetes személynél kivetett adót is tartalmazza.

62. Amint azonban a Bizottság azt joggal veti ellen, az olasz kormány két eltérő helyzetet hasonlít össze. A forrásadó az olyan társaságoknak történő kifizetéseket terheli, amelyeknek a székhelye másik tagállamban van. Ezen osztalék adóztatása nem vethető össze azon teljes adóteherrel, amely az olaszországi székhelyű társaság által kapott osztalékot és az e társaságban részesedéssel rendelkező személyeket együttesen sújtja. Végeredményben egy külföldi társaságban közvetlenül vagy közvetve ugyancsak természetes személyek rendelkeznek részesedéssel, akiknek a honosságuk szerinti államban általában ugyancsak adót kell fizetniük a közbenső társaságoktól kapott kifizetések után. Az olasz kormány azonban ezt a külföldi adóztatást kihagyja az összehasonlításból.

63. Az olasz kormány emellett az adórendszer koherenciájára és az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztására hivatkozik, [31] azonban nem fejti ki, hogy a külföldre fizetett osztalék eltérő kezelése mennyiben szolgálja a megjelölt elvek érvényesülését.

iv) Az adókijátszás elleni fellépésen alapuló igazolás

64. Az alperes végül arra is hivatkozik, hogy a szabályozás az adókijátszás elleni fellépést szolgálja. A belföldi adózók egy külföldi társaság mögé rejtőzhetnének, és ezzel kivonhatnák magukat az osztalékot terhelő adó alól.

65. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adókijátszás elleni fellépés csak akkor fogadható el egy valamely alapvető szabadságot korlátozó intézkedés igazolásaképpen, ha olyan, tisztán mesterséges megállapodásokra irányul, amelyek célja az adójogszabályok megkerülése. Az adómegkerülésre vagy az adókijátszásra vonatkozó általános vélelem tehát nem elegendő az EK-Szerződés céljait sértő adójogi intézkedés igazolására. [32]

66. A forrásadó ugyanakkor alapvetően valamennyi külföldi társaságnak történő osztalékfizetésre kiterjed, akkor is, ha nem áll fenn semmilyen konkrét jele annak, hogy az érintett társaság a belföldi osztalékot terhelő jövedelemadó elkerülése érdekében a belföldi adóalanyok által létrehozott mesterséges konstrukció.

67. Továbbá, a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen és közvetett adóztatás területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelv [33] a tagállamok közötti viszonylatban lehetővé teszi, hogy az osztalékban részesülő társaság székhelye szerinti állam hatóságait megkeressék a társaságban részesedéssel rendelkezők személyazonosságának megállapítása érdekében.

68. Következésképpen az Olasz Köztársaság arra sem hivatkozhat a más tagállamokba kifizetett osztalékra vonatkozó kedvezőtlenebb bánásmód igazolásaképpen, hogy az érintett szabályozás az adókijátszás elleni fellépés érdekében szükséges.

31 – E tekintetben a C-231/05. sz. Oy AA ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-6373. o.) 51. pontjára hivatkozik.

32 – Lásd ebben az értelemben többek között a C-196/04. sz., Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-7995. o.) 50. pontját, és a C-451/05. sz. ELISA-ügyben 2007. október 11-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-8251. o.) 91. pontját.

33 – HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.

v) Közbenső következtetés

69. Közbenső következtetésként ezért meg kell állapítani, hogy az Olasz Köztársaság megsértette az EK 56. cikk (1) bekezdése alapján fennálló kötelezettségét azáltal, hogy olyan adójogi szabályozást tartott hatályban, amely nagyobb terhet jelent a más tagállamokban székhellyel rendelkező társaságoknak kifizetett osztalék tekintetében, mint a belföldi társaságoknak kifizetett osztalék tekintetében.

2. Az EGT-Megállapodás rendelkezéseinek sérelme

a) Az EGT-Megállapodás 40. cikke szerinti szabad tőkemozgás

70. A Bíróság a közelmúltban újra megerősítette, hogy az EGT-Megállapodás 40. cikke ugyanolyan jogi hatállyal rendelkezik, mint az EK 56. cikk lényegében azonos rendelkezései. [34] Következésképpen az EGT-Megállapodásban részes államokban honosak között a tőke szabad mozgására vonatkozó korlátozásokat ugyanazon mérce szerint kell megítélni, mint a hasonló intézkedéseket a közösségen belüli viszonylatban.

71. Éppen ezért az EK 56. cikk (1) bekezdése tekintetében elvégzett vizsgálat során tett megállapítások megfelelően irányadóak az EGT-Megállapodás 40. cikke tekintetében felrótt jogsértés vonatkozásában is. Ennek megfelelően az olasz rendelkezések, beleértve a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményeket, amelyek a belföldi kifizetésekkel összehasonlítva magasabb adóteherrel sújtják az EGT-államban székhellyel rendelkező társaságoknak kifizetett osztalékot, az EGT-Megállapodás 40. cikke szerinti szabad tőkemozgás korlátozását jelentik. [35]

72. E korlátozás az EGT-államok viszonylatában sem igazolható a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények alapján fennálló beszámítási lehetőséggel. Olaszország és Liechtenstein között nincs ilyen egyezmény. Izland és Norvégia esetében

34 – A C-521/07. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 2009. június 11-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-4873. o.) 33. pontja, amely hivatkozást tartalmaz a C-452/01. sz., Ospelt és Schlössle Weissenberg ügyben 2003. szeptember 23-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-9743. o.) 32. pontjára.

35 – Lásd a 33. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Hollandia ügyben hozott ítélet 38. és 39. pontját.

a beszámítási lehetőség ugyanúgy nem biztosítja önmagában a forrásadó semlegesítését, mint ahogy a tagállamok esetében sem. Ez ugyanis szintén attól függ, hogy az adott EGT-államban hogyan alakul az osztalék adóztatása.

73. Az olasz kormány továbbá arra hivatkozik, hogy a külföldre fizetett osztalékra vonatkozó kedvezőtlenebb szabályozást az adókijátszás elleni fellépés igazolja. E tekintetben arra utal, hogy a 77/799 irányelv az EGT-államokban nem alkalmazandó. Emellett Liechtenstein vonatkozásában kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény hiányában nincs olyan, egyezményen alapuló rendelkezés sem, amely az információnyújtásra vonatkozna. Következésképpen az olasz adóhatóságok nem tudnak olyan felvilágosítást szerezni, amely szükséges volna az adókijátszás elleni fellépéshez.

74. Ezért azt kell megvizsgálni, hogy az EGT-államokba kifizetett osztalékokra vonatkozó forrásadó kivetése és a tőke szabad mozgásának ezzel együtt járó korlátozása igazolható-e az adókijátszás elleni fellépéssel annak ellenére, hogy nem kifejezetten mesterséges megállapodásokra irányul. [36]

75. E tekintetben a Bíróság az A-ügyben hozott ítéletben megállapította, hogy a tőke szabad mozgásának gyakorlása tekintetében a közösségen belüli helyzetekre vonatkozótól eltérő jogi keret érvényesül a harmadik államok vonatkozásában. Külön felhívta a figyelmet arra, hogy a harmadik államok tekintetében nem áll rendelkezésre a 77/799 irányelvhez hasonló eszköz az információcserére. [37]

76. Még annak lehetősége sem igazolja feltétlenül a belföldi helyzetekre vonatkozó kedvező adójogi bánásmód kiterjesztését a harmadik államokat érintő helyzetekre, hogy az adóalany tekintetében fennállhatnak azon feltételek, amelyeknek teljesülniük kell egy adókedvezmény alkalmazásához. Ugyanis a harmadik ország információnyújtásra vonatkozó szerződéses kötelezettségének hiányában lehetetlennek bizonyulhat azon információk beszerzése az említett országtól, amelyek például az adóalany által a harmadik országban székhellyel rendelkező társaság szerkezetére vonatkozóan tett nyilatkozatban foglaltak ellenőrzése érdekében szükségesek. [38]

36 – Lásd a fenti 65. pontot.

37 – A C-101/05. sz. A-ügyben 2007. december 18-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-11531. o.) 61. pontja.

38 – Lásd ebben az értelemben a 36. lábjegyzetben hivatkozott A-ügyben hozott ítélet 62–64. pontját.

77. Az olaszországi székhelyű társaságok tekintetében azért mentesül az osztalék a forrásadó alól, és azért áll fenn messzemenő mentesség a társasági adó vonatkozásában, mert a cél az adott jövedelem egyetlen alkalommal történő adóztatása a kifizetési láncolat végén elhelyezkedő természetes személynél. Annak érdekében, hogy az adókijátszás ezzel összefüggésben kizárható legyen, az adóhatóságnak meg kell tudnia állapítani, hogy a természetes személy ilyen kifizetésben részesült. Ehhez szükséges lehet az osztalékot kifizető társaságban részesedéssel rendelkezők körének meghatározása.

78. A Liechtensteinben székhellyel rendelkező társaságok esetében ez nem lehetséges, mivel hiányzik a megfelelő jogalap ahhoz, hogy ezen EGT-államot ilyen információkéréssel meg lehessen keresni.

79. Izland és Norvégia vonatkozásában a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények tartalmazhatnának kötelezettséget az információnyújtásra. Ebben az esetben a forrásadó kivetése az ezen államokba kifizetett osztalékra feltehetőleg ugyanúgy aránytalan volna, mint a más tagállamban honos kedvezményezetteknek kifizetett osztalék esetében.

80. Az, hogy az egyezményekben ténylegesen szerepel-e olyan információnyújtásra vonatkozó rendelkezés, mint amilyet egyébként az OECD-modellegyezmény 26. cikke tartalmaz, és hogy ezek hatálya konkrétan mire terjed ki, nem képezte az eljárás tárgyát. Mivel az olasz kormány azt állítja, hogy nem tud megfelelő információhoz jutni, a Bizottság feladata lett volna az, hogy ezt az állítást cáfolja, például az egyezményekben szereplő információcserére vonatkozó rendelkezések alapján.

81. A Bizottság azonban csak annyit állapított meg, hogy számára nem nyilvánvaló, hogy milyen információkra volna szükség az adószabályozás alkalmazása során. Amint fentebb arról szó volt, különösképpen szükség lehet egy Olaszországból kifizetett osztalékban részesülő társaságban részes személyek kilétének megállapítására. Következésképpen a Bizottság nem tudta cáfolni az Olasz Köztársaság által védekezésül előadottakat.

82. A Bizottság ezért nem bizonyította, hogy a Norvégiába és Izlandra kifizetett osztalékra vonatkozó kedvezőtlenebb bánásmód sérti az EGT-Megállapodás 40. cikke szerinti szabad tőkemozgást.

b) Az EGT-Megállapodás 31. cikke szerinti letelepedés szabadsága

83. A Bizottság felveti az EGT-Megállapodás 31. cikke szerinti letelepedés szabadságának megsértését is. E jogsértést azonban a Bizottság hasonló indokok alapján nem bizonyította, mint az EGT-Megállapodás 40. cikke esetében.

84. Következésképpen a keresetet el kell utasítani azon részében, amelyben az EGT-Megállapodás 31. és 40. cikkének megsértését rója fel.

IV – Költségek

85. Az eljárási szabályzat 69. cikkének 2. §-a alapján a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. Ugyan az EGT-államokban székhellyel rendelkező társaságoknak kifizetett osztalékok adójogi kezelése tekintetében a keresetet el kell utasítani, az Olasz Köztársaság jogalapjainak lényegét tekintve pervesztes lett, ezért kötelezni kell a költségek viselésére.

V – Végkövetkeztetések

86. Következésképpen azt javaslom, hogy a Bíróság a következőket állapítsa meg:

1. Az Olasz Köztársaság – mivel olyan adójogi szabályozást tartott hatályban, amely nagyobb terhet jelent a más tagállamokban székhellyel rendelkező társaságoknak kifizetett osztalék tekintetében, mint a belföldi társaságoknak kifizetett osztalék tekintetében – 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 eljárás költségeinek viselésére.