

Downloaded via the EU tax law app / web

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2022. június 16.(*)

„Előzetes döntéshozatal – A tőke szabad mozgása – Kiszármazási tulajdonban álló részesedésekből származó osztalék – A külföldi illetőségű társaság által fizetett tőkejövedelemadó visszatérítése – Feltételek – A tőke szabad mozgása – Az arányosság elve”

A C-572/20. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Finanzgericht Köln (kölni pénzügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2020. november 3-án érkezett, 2020. május 20-i határozatával terjesztett elő

az **ACC Silicones Ltd**

és

a **Bundeszentramt für Steuern**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: C. Lycourgos tanácselnök, S. Rodin, J.-C. Bonichot (előadó), L. S. Rossi és O. Spineanu-Matei bírák,

előtanácsnok: A. M. Collins,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az ACC Silicones Ltd képviselőjében B. Pignot Rechtsanwalt és A. Linn Steuerberater,
- a német kormány képviselőjében J. Möller és R. Kanitz, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében W. Roels és V. Uher, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2022. január 20-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 63. cikk értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet az ACC Silicones Ltd és a Bundeszentramt für Steuern (központi szövetségi

adóhivatal, Németország) között a Németországban letelepedett Ambratec GmbH társaság által az e társaságnak fizetett osztalék után a 2006 és 2008 közötti időszakban levont t?kejövedelem?adó visszatérítése tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2003. december 22?i 2003/123/EK tanácsi irányelvvel (HL 2004. L 7., 41. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 2. kötet, 3. o.) módosított, a különböz? tagállamok anya? és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszerér?l szóló, 1990. július 23?i 90/435/EGK tanácsi irányelv (HL 1990. L 225., 6. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.; a továbbiakban: 90/435 irányelv) 3. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében ezt az irányelvet azokra az anyavállalatokra kellett alkalmazni, amelyek a leányvállalataik t?kéjéb?l legalább 20%?kal részesednek, amely részesedés minimális arányát 2007. január 1?jét?l 15%?ra, 2009. január 1?jét?l pedig 10%?ra csökkentették. A 90/435 irányelvet hatályon kívül helyezte a különböz? tagállamok anya? és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszerér?l szóló, 2011. november 30?i 2011/96/EU tanácsi irányelv (HL 2011. L 345., 8. o.).

A német jog

4 Az Einkommensteuergesetz (a jövedelemadóról szóló törvény) alapügyre alkalmazandó változata (a továbbiakban: EStG) 20. §?a (1) bekezdésének 1. pontja el?írja, hogy a t?kejövedelmek magukban foglalják a nyereségrészesedéseket (osztalékok).

5 Az EStG 43. §?a (1) bekezdése els? mondatának 1. pontja akként rendelkezik, hogy többek között az EStG 20. §?a (1) bekezdésének 1. pontja szerinti t?kejövedelmek esetében „a jövedelemadót a t?kejövedelmekb?l történ? levonással kell beszedni (t?kejövedelem?adó)”.

6 A Körperschaftsteuergesetz (a társasági adóról szóló törvény) alapügyben alkalmazandó változata (a továbbiakban: KStG) 8b. ?a (1) bekezdésének a más társaságokban és társulásokban fennálló részesedésekre vonatkozó els? mondata alapján a többek között az EStG 20. §?a (1) bekezdésének 1. pontja értelmében kapott jövedelmek nem vehet?k figyelembe a jövedelem megállapításánál, így nem tartoznak a társasági adó hatálya alá.

7 Ami a németországi székhellyel rendelke? társaságoknak fizetett osztalékok adóztatását illeti, a KStG 31. §?a (1) bekezdésének az EStG 36. §?a (2) bekezdése 2. pontjával összefüggésben értelmezett els? mondatából kit?nik, hogy a forrásadóként beszedett t?kejövedelem?adó teljes egészében beszámít az e társaság által fizetend? társasági adóba, és adott esetben vissza is téríthet? a részére. Az adó beszámításának és esetleges visszatérítésének el?feltétele, hogy az adót levonják és megfizessék, amit az EStG 45a. §?a (2) vagy (3) bekezdésének megfelelően hatósági igazolás benyújtásával kell alátámasztani.

8 A nem németországi székhellyel rendelke? társaságnak fizetett osztalékok adóztatását illet?en a KStG 32. §?ának (5) bekezdése a következ?képpen szól:

„(5) Ha az [EStG] 20. §?a (1) bekezdésének 1. pontja szerinti t?kejövedelem után a jogosult által fizetend? társasági adót az [EStG] 20. §?a (1) bekezdés 1. pontja szerint véglegesen kivetették, a t?kejövedelem után levont és megfizetett adót az [EStG] 36. §?a (2) bekezdése 2. pontjának megfelelően kérelemre vissza kell téríteni a t?kejövedelemre jogosultnak, feltéve hogy:

1. a t?kej?vedelemre jogosult a 2. §. 1. pontja szerint olyan korlátozottan adóköteles társaság,
 - a) amely egyúttal az [EUMSZ 54. cikk] vagy az [Európai Gazdasági Térségr?l szóló, 1992. május 2?i megállapodás (HL 1994. L 1., 3. o.)] 34. cikke értelmében vett társaság,
 - b) amelynek székhelye és tényleges ügyvezetési központja az Európai Unió valamely tagállamának, vagy olyan állam területén található, amelyre alkalmazandó az [Európai Gazdasági Térségr?l szóló megállapodás],
 - c) amelyet a tényleges ügyvezetési központja szerinti államban az 1. pontban említetthez hasonló, nem választható, korlátlan adókötelezettség terhel, amely alól nem mentesül, és
2. a jogosult közvetlen részesedéssel rendelkezik a t?kej?vedelem megfizetésére kötelezett indulót?kéjében vagy jegyzett t?kéjében, és nem teljesíti [az EStG] 43b. §?ának (2) bekezdésében meghatározott, minimális részesedésre vonatkozó feltételt.

Az els? mondat kizárólag annyiban alkalmazandó, amennyiben

1. a szóban forgó t?kej?vedelem?adó más rendelkezések alapján nem téríthet? vissza,
2. a 8b. §. (1) bekezdésének megfelel?en a j?vedelem megállapítása során nem vennék figyelembe a t?kej?vedelmet,
3. a t?kej?vedelem egy másik ország rendelkezései alapján nem tulajdonítható olyan személynek, amely e bekezdés szerint nem lenne jogosult visszatérítésre, ha a t?kej?vedelmet közvetlenül szerezné,
4. [az EStG] 50d. §?a (3) bekezdésének megfelel? alkalmazása esetén nem lenne kizárt a t?kej?vedelem?adó teljes vagy részleges visszatérítéséhez való jog, és
5. a t?kej?vedelem?adót a jogosult vagy a jogosultban közvetlen vagy közvetett részesedéssel rendelke? részvényesek nem számíthatják be és m?ködési költségként vagy reklámköltségként nem vonhatják le; a beszámítás elhalasztásának lehet?sége a beszámítással egy tekintet alá esik.

A t?kej?vedelem jogosultjának bizonyítania kell, hogy teljesíti a visszatérítés feltételeit. Konkrétan az illet?ségének helye szerinti ország adóhatóságától származó igazolással kell bizonyítania, hogy abban az országban belföldi illet?ség?nek min?sül, ott korlátlan társaságiadó?kötelezettség terheli, nem mentesül a társasági adó alól, és ténylegesen t?kej?vedelemben részesül. A külföldi adóhatóság által kiállított igazolásból ki kell t?nnie, hogy a t?kej?vedelmet terhel? német adó nem számítható be, nem vonható le és nem halasztható el, és hogy ténylegesen sem került sor beszámításra, levonásra vagy halasztásra. Az els? mondat szerinti t?kej?vedelem?adót az Abgabenordnung [az adózás rendjér?l szóló német törvény] 155. §?a (1) bekezdésének harmadik mondatában el?írt mentességi nyilatkozat alapján a naptári évben kapott valamennyi t?kej?vedelem vonatkozásában vissza kell téríteni.”

A kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló egyezmény

9 Az 1970. március 23?i jegyz?könyvvel módosított, a Németországi Szövetségi Köztársaság és Nagy?Britannia és Észak?Írország Egyesült Királysága között a kett?s adóztatás elkerülésér?l és az adókikerülés megelőzésér?l szóló, 1964. november 26?i egyezmény (BGBl. 1966. II, 359. o., BGBl. 1967. II, 828. o., BGBl. 1971. II, 46. o.; a továbbiakban: a kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló egyezmény) VI. cikkének (1) bekezdése a következ?képpen rendelkezik:

„A valamely területen illetéssel rendelkező társaság által a másik területen illetéssel rendelkező társaság részére fizetett osztalék is megadóztatható az előbbi területen. Ezen első területen azonban nem vetik ki az adót ezen osztalék bruttó összegére 15%-nál magasabb mértékben, ha ezen osztalékot a másik területen megadóztatják, vagy ha az Egyesült Királyságban illetéssel rendelkező társaság által fizetett osztalékként a XVIII. cikk (2) bekezdésének a) pontja alapján mentesül a Szövetségi Köztársaság adója alól.”

10 Ezen egyezmény XVIII. cikke (1) bekezdésének a) pontja a következőképpen szól:

„(1) Az Egyesült Királyságon kívüli területen fizetendő adónak a brit adóba történő beszámítására vonatkozóan az Egyesült Királyság jogában előírt rendelkezések keretében (amelyek nem érintik az itt megfogalmazott általános elvet) a következő beszámításra van lehetőség:

a) A [Németországi] Szövetségi Köztársaság joga szerint és az ezen Egyezménynek megfelelően a Szövetségi Köztársaságon belüli forrásokból származó nyereség, jövedelem vagy adóztatható haszon után a [Németországi] Szövetségi Köztársaságban közvetlenül vagy levonással fizetendő adó (kivéve osztalék esetében az osztalék kifizetésének alapjául szolgáló nyereség után fizetendő adót) beszámítható bármely olyan Egyesült Királyságban fizetendő adóba, amelyet a [Németországi] Szövetségi Köztársaságban fizetendő adó kiszámításának alapját képezővel azonos nyereség, jövedelem vagy adóztatható haszon alapján számítanak ki.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

11 Az ACC Silicones, egy Egyesült Királyságban székhellyel rendelkező társaság, 2006 és 2008 között 5,26%-os részesedéssel rendelkezett az Ambratec GmbH társaságban, egy Németországban letelepedett társaságban. Az ACC Silicones maga egy másik, az Egyesült Királyságban letelepedett és tőzsdén jegyzett társaság 100%-os tulajdonában állt.

12 2006 és 2008 között az Ambratec osztalékot fizetett az ACC Silicones részére, amelyből forrásadóként levonták a 20%-os tőkejövedelemadót és az 5,5%-os szolidaritási adót.

13 2009. december 29-én az ACC Silicones kérte az így megfizetett adó visszatérítését. Egyrészt azt kérte, hogy többek között a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény VI. cikkének (1) bekezdése alapján a forrásadó mértékét 15%-ra korlátozzák. A belső piac alapvető szabadságaira, és különösen a tőke szabad mozgására hivatkozva másrészt kérte a megfizetett összegek fennmaradó részének visszatérítését.

14 2010. október 7-i határozatával a központi szövetségi adóhivatal helyt adott e kérelem első részének, és visszatérítette az ACC Silicones részére a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményben előírt 15%-os mértékű meghaladó forrásadót. 2015. június 8-i határozatában azonban azzal az indokkal tagadta meg a megfizetett adó fennmaradó részének e társaság részére történő visszatérítését, hogy nem teljesültek a KStG 32. §-ának (5) bekezdésében előírt feltételek, amelyek a 2011. október 20-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-284/09, EU:C:2011:670) figyelembevételére irányulnak.

15 Az ACC Silicones, miután eredménytelenül követelte a megfizetett adó visszatérítését, keresetet indított a 2015. június 8-i határozatokkal szemben a kérdést előterjesztő bíróságnál, a Finanzgericht Kölnnél (kölni pénzügyi bíróság, Németország) arra való hivatkozással, hogy teljesíti az e visszatérítésben való részesülés feltételeit, és különösen, hogy benyújtotta a KStG 32. §-ának (5) bekezdésében előírt bizonyítékokat.

16 A kérdést elterjesztő bíróság azon a véleményen van, hogy az ACC Silicones teljesíti a nemzeti jogszabályok által elírt feltételeket, kivéve a KStG 32. §a (5) bekezdése második mondatának 5. pontjában elírt azon feltételt, amely rendelkezés elírja, hogy a visszatérítés megtagadható, ha a forrásadóként levont tőkejövedelemadó a jogosult vagy a jogosultban közvetlen vagy közvetett részesedéssel rendelkező részvényesek beszámíthatják, vagy működési költségként vagy reklámköltségként levonhatják, mivel a beszámítás elhalasztásának lehetősége a beszámítással egy tekintet alá esik. E rendelkezésből következik, hogy visszatérítés csak akkor nyújtható, ha az osztalékban részesülő külföldi illetőségű személyek által a belföldi illetőségű személyekhez képest elszenvedett hátrányt nem egyenlíti ki beszámítás, adóalapból való levonás vagy a beszámítás külföldön történő elhalasztása.

17 A kérdést elterjesztő bíróság rámutat, hogy a KStG 32. §a (5) bekezdésének ötödik mondata értelmében az ACC Siliconesnak a külföldi adóhatóság által kiállított igazolás benyújtásával bizonyítani kell, hogy e feltétel teljesült, amely igazolás bizonyítja, hogy a német tőkejövedelemadó nem számítható be, nem vonható le vagy nem halasztható el, és hogy ténylegesen sem került sor beszámításra, levonásra vagy halasztásra.

18 Márpedig a kérdést elterjesztő bíróság szerint lehetetlen megbizonyosodni arról, hogy a jelen ügyben e feltétel teljesült. Az Egyesült Királyságban letelepedett, 2006 és 2008 között az ACC Silicones tőkéjének 100%-ával rendelkező, tőzsdén jegyzett társaság Németország által forrásadóként levont tőkejövedelemadójának a kezelése ugyanis érdemben nem ellenrizhető, így az ACC Silicones kérelmét el kell utasítani.

19 E körülmények között a kérdést elterjesztő bíróságnak kétségei vannak afelől, hogy a KStG 32. §a (5) bekezdése második mondatának 5. pontjában és ötödik mondatában elírt követelmények összeegyeztethetők a tőke szabad mozgásával.

20 Először is arra keresi a választ, hogy ellentétes-e a tőke szabad mozgásával az, hogy tőkejövedelemadónak a 90/435 irányelvben elírt küszöbérték alatti részesedésekből származó osztalékban részesülő külföldi illetőségű társaságok (a továbbiakban: kisérszvényesi tulajdonban álló részesedésekből származó osztalék) számára való visszatérítésére szigorúbb feltételek vonatkoznak, mint ezen adónak a belföldi illetőségű társaságok számára való visszatérítésére. A kérdést elterjesztő bíróság ugyanis megjegyzi, hogy a KStG 32. §ának (5) bekezdése értelmében a külföldi illetőségű társaságok számára a német társaságoktól kapott ilyen osztalékok utáni forrásadó csak akkor téríthető vissza, ha ezen adót e társaságoknál, illetve azok közvetlen vagy közvetett részvényeseinél nem lehet beszámítani vagy nem halasztható el a beszámítás, illetve az működési költségként vagy reklámköltségként nem vonható le, amit a külföldi adóhatóság igazolásának benyújtása révén bizonyítaniuk kell. Márpedig ilyen szintű követelményt nem írnak elő a belföldi illetőségű társaságok esetében. Pontosabban a kérdést elterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a tőke szabad mozgásnak a német szabályozás által – véleménye szerint – bevezetett korlátozása igazolható-e különösen a Bíróság által a 2007. november 8-i Amurta ítéletben (C-379/05, EU:C:2007:655) meghatározott kritériumokra tekintettel.

21 Másodszor, abban az esetben, ha ez lenne a helyzet, a kérdést elterjesztő bíróság azt kérdezi, hogy ellentétes-e az arányosság elvével és a hatékony érvényesülés elvével az olyan nemzeti rendelkezés, amely a külföldi illetőségű társaságoktól a jelen ítélet előző pontjában említett bizonyítás érdekében megköveteli, hogy nyújtsanak be egy, külföldi adóhatóságoktól származó igazolást arról, hogy a forrásadóként levont tőkejövedelemadót nem lehet esetükben, vagy a közvetlen vagy közvetett részvényeseiknél beszámítani vagy a beszámítást elhalasztani, illetve levonni, és hogy ezen adót ténylegesen nem számították be, halasztották el vagy vonták le.

22 E körülmények között határozott úgy a Finanzgericht Köln (kölni pénzügyi bíróság), hogy az

eljárást felfüggeszti, és elztes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Ellentétes-e az EUMSZ 63. cikkel (a korábbi EK 56. cikkel) az alapeljárásban szóban forgóhoz hasonló nemzeti adójogi rendelkezés, amely az olyan külföldi illet?ség? társaságtól, amely részesedések alapján osztalékban részesül, és amelynek részesedése nem éri el a [90/435] irányelv 3. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti legalacsonyabb mértéket, a t?kejövedelem?adó visszatérítése céljából megköveteli annak a külföldi adóhatóság által kiállított igazolással történ? bizonyítását, hogy a t?kejövedelem?adó e társaság vagy valamely, e társaságban közvetlen vagy közvetett részesedéssel rendelke? részvényes esetében nem számítható be, vagy m?ködési költségként vagy reklámköltségként nem vonható le, és hogy ténylegesen sem került sor beszámításra, levonásra vagy átvitelre, ha egy belföldi illet?ség? társaságtól azonos mérték? részesedés esetén nem követelnek meg ilyen bizonyítást a t?kejövedelem?adó visszatérítése céljából.

2) Az els? kérdésre adandó nemleges válasz esetén: Ellentétes-e az arányosság és az *effet utile* elvével az els? kérdésben említett igazolással kapcsolatos követelmény, ha az ügynevezett kisérszvényesi tulajdonban álló részesedések alapján osztalékban részesül? külföldi illet?ség? személy számára gyakorlatilag lehetetlen ezen igazolás benyújtása?”

Az elztes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?

Az elfogadhatóságról

23 A német kormány megjegyzi, hogy az alapeljárás csak a kisérszvényesi tulajdonban álló részesedésekb?l származó, az Unió más tagállamában letelepedett társaságnak fizetett osztalék adójogi bánásmódjára vonatkozik. Ilyen körülmények között úgy véli, hogy az el?terjesztett kérdések elfogadhatatlanok annyiban, amennyiben a harmadik államok társaságainak fizetett osztalékok utáni, t?kejövedelmet terhel? forrásadó visszatérítésére vonatkoznak.

24 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Bírósághoz elztes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések releváns voltát vélelmezni kell. A Bíróság csak akkor utasíthatja el a nemzeti bíróság által elztes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésr?l való határozathozatalt, ha az uniós jog kért értelmezése nyilvánvalóan semmilyen összefüggésben nincs az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, ha a probléma hipotetikus jelleg?, vagy ha nem állnak a Bíróság rendelkezésére azok a ténybeli vagy jogi elemek, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az elé terjesztett kérdésekre hasznos választ adhasson (2020. november 24?i Openbaar Ministerie [Okirat?hamisítás] ítélet, C?510/19, EU:C:2020:953, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

25 A jelen ügyben a kérdést el?terjeszt? bíróság szerint, bár a szóban forgó nemzeti szabályozás az Unió vagy az Európai Gazdasági Térség valamely tagállamában székhellyel vagy ügyvezetési központtal rendelke? társaságokra alkalmazandó, azt azokra a társaságokra is alkalmazni kell, amelyek székhelye vagy ügyvezetési központja harmadik országban található.

26 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a harmadik országokban letelepedett társaságoknak fizetett osztalékokat terhel? forrásadó visszatérítésére vonatkozó részletes szabályok uniós joggal való összeegyeztethet?ségének sajátos értékelés tárgyát kell képeznie, mivel jöllehet az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése általános jelleggel tiltja a t?kemozgatásokra vonatkozó korlátozásokat, ideértve a tagállamok és harmadik országok közötti t?kemozgatásokat is, a t?ke Unión belüli szabad mozgására vonatkozó ítélkezési gyakorlat nem ültethet? át teljes egészében a tagállamok és harmadik országok közötti t?kemozgatásokra, mivel az ilyen t?kemozgatásoknak eltér? a jogi hátterük (lásd ebben az értelemben: 2019. február 26?i X [Harmadik országban letelepedett közvetít? társaságok] ítélet, C?135/17, EU:C:2019:136, 90. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési

gyakorlat).

27 Az elztes döntéshozatal iránti kérelemből azonban kitnik, hogy az alapeljárás kizárólag az Egyesült Királyságban letelepedett külföldi illetőségű társaságnak fizetett német osztalék utáni, tkejövedelmet terhelő forrásadó visszatérítésére vonatkozik, amikor e tagállam még az Unió tagállama volt.

28 Ebből következik, hogy – amint a ftanácsnok indítványának 30. pontjában megjegyezte – nem kapcsolódik az alapügy tárgyához az a kérdés, hogy a harmadik országban letelepedett társaságoknak fizetett osztalék esetében ellentétesek-e a tke szabad mozgására vonatkozó uniós szabályokkal a tkejövedelmet terhelő forrásadó visszatérítésének szóban forgó német szabályozásban rögzített feltételei.

29 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem tehát e tekintetben elfogadhatatlan.

Az első kérdésről

30 Első kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az EUMSZ 63. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes valamely tagállami adójogszabály olyan rendelkezése, amely a kisérszvényesi tulajdonban álló részesedésekből származó, egy másik tagállamban letelepedett társaság által kapott osztalék után fizetett tkejövedelemadó visszatérítését annak bizonyításától teszi függvé, hogy ezen adó e társaság, illetve annak közvetlen vagy közvetett részvényesei esetében nem számítható be, vagy nem képezheti beszámítás halasztásának tárgyát, illetve azt az említett társaság működési költségként vagy reklámkölségként nem vonhatja le, miközben ilyen feltételt nem írnak elő az ugyanilyen típusú jövedelemben részesülő belföldi illetőségű társaság által fizetett tkejövedelemadó visszatérítése esetén.

31 A Bíróság állandó ítélezési gyakorlata szerint a tke szabad mozgása korlátozásának minősülnek többek között azok az intézkedések, 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 (2018. november 22-i Sofina és társai ítélet, C-575/17, EU:C:2018:943, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

32 A 90/435 irányelvben rögzített küszöbértékeket el nem érő részesedések esetében a tagállamok feladata annak meghatározása, hogy milyen esetben és milyen mértékben kell a felosztott nyereség gazdasági kettős adóztatását vagy többszörös adóztatását elkerülni, és ennek céljából egyoldalúan vagy más tagállamokkal kötött egyezmények útján mechanizmusokat létrehozni e gazdasági kettős adóztatás vagy e többszörös adóztatás elkerülésére vagy enyhítésére, anélkül hogy ez lehetővé tenné számukra, hogy a szabad mozgással ellentétes intézkedéseket hozzanak (lásd ebben az értelemben: 2006. december 12-i Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ítélet, C-374/04, EU:C:2006:773, 54. pont; 2007. november 8-i Amurta ítélet, C-379/05, EU:C:2007:655, 24. pont).

33 Amint a Bíróság a 2011. október 20-i Bizottság kontra Németország ítéletében (C-284/09, EU:C:2011:670, 72. és 73. pont) már kimondta, a tke szabad mozgásának korlátozását vezeti be az olyan nemzeti szabályozás, amely a 90/435 irányelv hatálya alá nem tartozó részesedések esetében előírja a belföldi illetőségű társaságoknak fizetett osztalék után levont forrásadó visszatérítését, míg semmiféle visszatérítési lehetőségrel nem rendelkezik a más tagállamokban található társaságoknak fizetett osztalékok után levont forrásadó tekintetében, anélkül hogy ezen eltérő bánásmódot megállapodás útján semlegesítenék.

34 Ugyanez vonatkozik az olyan nemzeti szabályozásra is, amely a visszatérítés ilyen lehetőségét kiterjeszti a más tagállamokban letelepedett külföldi illetőségű társaságoknak fizetett osztalékok utáni forrásadóra, azonban azt a belföldi illetőségű társaságoknak fizetett osztalékokat terhelő forrásadó visszatérítésének feltételeihez képest további feltételekhez köti, anélkül hogy ezt az eltérő bánásmódot egyezmény útján semlegesítené. Az ilyen szabályozás ugyanis azzal a következménnyel jár, hogy e külföldi illetőségű társaságok visszatérítéshez való jogának gyakorlását a belföldi illetőségű társaságok e jogának gyakorlásához képest megnehezíti, és így az e társaságoknak fizetett osztalékok hátrányosabb adójogi bánásmódban részesülnek, mint a belföldi illetőségű társaságoknak fizetett osztalékok.

35 Márpedig az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy a szóban forgó nemzeti jogszabály alapján azok a feltételek, amelyek szerint a kisérszvényesi tulajdonában lévő részesedésekből származó osztalék utáni, forrásadóként levont tőkejövedelemadó visszatérítés tárgyát képezheti, aszerint változnak, hogy ezen osztalékok kedvezményezettje belföldi vagy külföldi illetőségű társaság.

36 A Bíróság rendelkezésére álló információk szerint ugyanis belföldi illetőségű társaság esetében a forrásadót teljes egészében beszámítják az e társaság által fizetendő társasági adóba, a fennmaradó összeget pedig adott esetben visszatérítik. Ezzel szemben külföldi illetőségű társaság esetén a tőkejövedelemadó visszatérítése attól a feltételtől függ, hogy ezen adó e társaság, vagy annak közvetlen vagy közvetett részvényesei esetében ne legyen beszámítható, illetve ne képezze beszámítás halasztásának tárgyát, és e társaság esetében működési költségként vagy reklámkölségként se legyen levonható.

37 Emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének megfelelően az ilyen eltérő bánásmód csak akkor fogadható el, ha olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze, vagy ha azt közérdeken alapuló nyomós ok igazolja (lásd ebben az értelemben: 2020. április 30-ai Sociétés Générales ítélet, C-565/18, EU:C:2020:318, 24. pont).

38 A hátrányos megkülönböztetés fennállásának megállapítása érdekében a határon átnyúló helyzetek és a tagállamon belüli belső helyzetek összehasonlíthatóságának a vizsgálata során figyelembe kell venni a kérdéses nemzeti rendelkezések célját (2020. április 30-ai Sociétés Générales ítélet, C-565/18, EU:C:2020:318, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), amely a jelen ügyben – amint arra a kérdést előterjesztő bíróság rámutat – a nyereségek és adóztatásának vagy többszörös adóztatásának az elkerülésére irányul.

39 Kétségtelen, hogy valamely tagállamnak az ilyen cél elérése érdekében hozott intézkedései szempontjából a kedvezményezett belföldi illetőségű társaságok helyzete nem feltétlenül hasonlítható össze a más tagállamban illetőséggel rendelkező kedvezményezett társaságok helyzetével (2011. október 20-ai Bizottság kontra Németország ítélet, C-284/09, EU:C:2011:670, 55. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 Mindazonáltal attól kezdve, hogy valamely tagállam egyoldalúan vagy egyezmények útján jövedelemadót vet ki a belföldi illetőségű társaságok által nemcsak a belföldi, hanem a külföldi illetőségű társaságoknak fizetett osztalékokra is, e külföldi illetőségű társaságok helyzete hasonló a belföldi illetőségű társaságok helyzetéhez (2011. október 20-ai Bizottság kontra Németország ítélet, C-284/09, EU:C:2011:670, 56. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 Ugyanis kizárólag e tagállam 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 kedvezményezettek ne ütközzenek a szabad tőkemozgásnak az EUMSZ 63. cikk által fűzött szabály

szerint tiltott korlátozásába, az osztalékfizetés társaság illetésége szerinti tagállam feletts annak biztosításáért, hogy a külföldi illetéség társaságok a nemzeti jogban a többszörös vagy a gazdasági kettős adóztatás elkerülését vagy enyhítését célzó eljárások tekintetében a belföldi illetéség társaságokra irányadóval egyenértékű bánásmódban részesüljenek (2011. október 20-i Bizottság kontra Németország ítélet, C-284/09, EU:C:2011:670, 57. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

42 A jelen ügyben a Bíróság elé terjesztett iratokból kitűnik, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság úgy döntött, hogy adóztatási joghatóságát a kisérszvényesi részesedésekből származó valamennyi osztalék tekintetében gyakorolja, függetlenül attól, hogy ezen osztalékot belföldi illetéség társaságoknak vagy más tagállamokban letelepedett társaságoknak fizetik. A társaságok e két kategóriája pusztán emiatt hasonló helyzetben van az ezen osztalék gazdasági kettős adóztatásának vagy többszörös adóztatásának a kockázata tekintetében. Azokat tehát azonos elbánásban kell részesíteni (lásd ebben az értelemben: 2011. október 20-i Bizottság kontra Németország ítélet, C-284/09, EU:C:2011:670, 58. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

43 Annak bizonyítása érdekében, hogy a jelen ügyben ez a helyzet áll fenn, a német kormány az Egyesült Királysággal kötött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményre hivatkozik.

44 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy bár egy tagállam nem hivatkozhat egy másik tagállam által egyoldalúan biztosított elnyire annak érdekében, hogy kivonja magát a Szerződésből eredő kötelezettségei alól, a belföldi illetéség és a külföldi illetéség társaságoknak fizetett osztalékok egyenértékű kezelésének a biztosításából álló célkitűzés megvalósítható a kettős adóztatás elkerüléséről szóló, valamely másik tagállammal kötött egyezmény révén (lásd ebben az értelemben: 2007. november 8-i Amurta ítélet, C-379/05, EU:C:2007:655, 78. és 79. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), feltéve hogy ez utóbbi alkalmazása lehetővé teszi a nemzeti jogszabályból eredő eltérő bánásmód hatásainak ellensúlyozását.

45 A belföldi illetéség társaságoknak fizetett osztalékokra és a külföldi illetéség társaságoknak fizetett osztalékokra vonatkozó bánásmódbeli különbség csak abban az esetben szűnik meg, ha a nemzeti jogszabály alapján kivetett forrásadó az e jogszabályból eredő eltérő bánásmód mértékéig beszámítható a másik tagállamban fizetendő adóba (2015. szeptember 17-i Miljoen és társai ítélet, C-10/14, C-14/14 és C-17/14, EU:C:2015:608, 79. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46 A Bíróság rendelkezésére álló információk szerint a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján az Egyesült Királyságban székhellyel rendelkező társaságnak fizetett, kisérszvényesi tulajdonban álló részesedésekből származó osztalék után a Németországi Szövetségi Köztársaság által levont forrásadó mértéke 15%-ra korlátozódik, és e forrásadó beszámítható a brit adóba. Mindazonáltal ezen egyezmény XVIII. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében e beszámítás a német adó kiszámítása során figyelembe vett nyereség vagy jövedelem alapján kiszámított brit adóra korlátozódik.

47 Az ilyen mechanizmus nyilvánvalóan nem biztosíthatja minden esetben a nemzeti jogszabályból eredő eltérő bánásmód ellensúlyozását, mivel az ilyen ellensúlyozás valójában csak abban az esetben lehetséges, ha a kifizetett osztalék alapján számított brit adó összege legalább megegyezik a Németországi Szövetségi Köztársaságban kivetett forrásadó összegével (lásd ebben az értelemben: 2011. október 20-i Bizottság kontra Németország ítélet, C-284/09, EU:C:2011:670, 67. és 68. pont; 2015. szeptember 17-i Miljoen és társai ítélet, C-10/14, C-14/14 és C-17/14, EU:C:2015:608, 86. pont).

48 Márpedig a forrásadó visszatérítésének hiányában kizárólag e forrásadónak az osztalékban

részesül? külföldi illet?ség? társaság által a letelepedése helye szerinti tagállamban fizetend? adóba való teljes beszámítása tenné lehet?vé a nemzeti jogszabályból ered? eltér? bánásmód megszüntetését anélkül, hogy figyelembe kellene venni az e társaság közvetlen vagy közvetett részvényesei szintjén fennálló esetleges beszámítási lehet?ségeket, amely néz?pontot egyébként a német jogszabály nem vesz figyelembe a belföldi illet?ség? társaságok esetében.

49 Ezzel szemben nem teszi lehet?vé ezen eltér? bánásmód teljes egészében való semlegesítését sem a forrásadónak az osztlékban részesül? társaság székhelye szerinti tagállamban fizetend? adó alapjából m?ködési költségként vagy reklámköltségként történ? levonása, sem pedig e társaság azon lehet?sége, hogy a beszámítás halasztásában részesüljön, amelynek gyakorlása mindig bizonytalan, miközben a belföldi illet?ség? társaságok azonnali beszámításban és adott esetben a megfizetett forrásadó többletének visszatérítésében részesülnek (lásd ebben az értelemben: 2015. szeptember 17?i Miljoen és társai ítélet, C?10/14, C?14/14 és C?17/14, EU:C:2015:608, 83. pont; lásd analógia útján: 2018. november 22?i Sofina és társai ítélet, C?575/17, EU:C:2018:943, 28–34. pont).

50 A kérdést el?terjeszt? bíróság által elvégzend? vizsgálatok függvényében az olyan jogi szabályozás, mint amelyr?l az alapügyben szó van, amely a t?kejövedelmet terhel? forrásadó visszatérítését szigorúbb feltételekhez köti, ha az osztlékban részesül? társaság külföldi illet?ség?, mint a belföldi illet?ség? társaság esetében, anélkül hogy ezt az eltér? bánásmódot egyezmény útján semlegesítené, visszatárhathatja a más tagállamokban letelepedett társaságokat attól, hogy az érintett tagállamban letelepedett társaságokba fektessenek be, és megakadályozhatja, hogy a belföldi illet?ség? társaságok a más tagállamokban székhellyel rendelke? társaságokban t?két halmozzanak fel. Ez tehát a t?ke szabad mozgásának az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésében f?szabály szerint tiltott korlátozásának min?sül.

51 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az ilyen korlátozás azonban elfogadható, ha azt közérdeken alapuló nyomós ok igazolja, ha alkalmas az elérni kívánt cél megvalósítására, és ha nem lépi túl az annak eléréséhez szükséges mértéket (2019. február 26?i X [Harmadik országokban letelepedett közvetít? társaságok] ítélet, C?135/17, EU:C:2019:136, 70. pont; 2020. január 30?i Köln?Aktienfonds Deka ítélet, C 156/17, EU:C:2020:51, 83. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

52 A német kormány szerint a szóban forgó nemzeti jogi szabályozást az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának meg?rzésére irányuló célkit?zés, valamint a forrásadó kétszeres figyelembevételének elkerülésének a szükségessége igazolja.

53 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából kit?nik, hogy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának meg?rzése a közérdeken alapuló nyomós indokok közé sorolható, amelyek igazolhatják a t?ke szabad mozgásának korlátozását, mint például az olyan magatartások megakadályozására irányuló nemzeti intézkedés, amelyek alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a tagállamnak a területén végzett tevékenységekre vonatkozó adóztatási joghatóságának gyakorlását (lásd ebben az értelemben: 2011. február 10?i Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen ítélet, C?436/08 és C?437/08, EU:C:2011:61, 121. pont; 2014. április 10?i Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company ítélet, C?190/12, EU:C:2014:249, 98. pont).

54 Az ilyen indok azonban nem igazolhatja az osztlékban részesül? külföldi illet?ség? társaságok olyan tagállam általi adóztatását, amely úgy döntött, hogy az ilyen típusú jövedelmek tekintetében nem adóztatja meg a belföldi illet?ség? társaságokat (lásd ebben az értelemben: 2011. október 20?i Bizottság kontra Németország ítélet, C?284/09, EU:C:2011:670, 78. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

55 A jelen ügyben, noha a Németországi Szövetségi Köztársaság úgy döntött, hogy a kisoroszvényesi tulajdonban álló részesedések?l származó valamennyi osztalék tekintetében gyakorolja adóztatási joghatóságát, – a Bíróság elé terjesztett információk alapján – úgy is döntött, hogy teljes mértékben semlegesíti az ezen osztalékok utáni forrásadó terhét, amennyiben ezen osztalékokat belföldi illet?ség? társaságoknak fizetik. E körülmények között az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának meg?rzése nem igazolhatja a más tagállamokban letelepedett társaságoknak az ilyen típusú jövedelmek tekintetében való adóztatását.

56 Ami az arra vonatkozó igazolást illeti, hogy el kell kerülni a forrásadó kétszeres figyelembevételét a más tagállamokban letelepedett, osztalékban részesül? társaságok esetében, illetve azok közvetlen vagy közvetett részvényesei esetében, meg kell jegyezni, hogy a más tagállamokban letelepedett, osztalékban részesül? társaságokat terhel? azon kötelezettségnek, hogy bizonyítsák, hogy esetükben, illetve a közvetlen vagy közvetett részvényeseik esetében a forrásadót nem számították be, vagy az nem képezte beszámítás halasztásának tárgyát, illetve azt nem vonták le m?ködési költségként vagy reklámköltségként, a belföldi illet?ség? társaságok tekintetében nincs egyenérték? megfelelj?je. Ugyanakkor semmi sem teszi lehetővé annak kizárását, hogy e társaságok maguk is olyan nemzeti jogi szabályozások hatálya alá tartozó külföldi illet?ség? részvényesek tulajdonában legyenek, amelyek lehetővé teszik az osztalékban részesül? társaságot terhel? forrásadó esetükben való figyelembevételét. Következésképpen a forrásadó kétszeres figyelembevételének lehet?sége nem zárható ki a belföldi illet?ség? társaságok tekintetében, mivel e tekintetben nincs jelent?sége annak a körülménynek, hogy a német jogi szabályozás csak az osztalékban részesül? társaság szintjén teszi lehetővé a forrásadó figyelembevételét.

57 Emlékeztetni kell azonban arra, hogy valamely intézkedés csak akkor tekinthet? alkalmasnak a kit?zött cél megvalósításának biztosítására, ha e célt következetes és szisztematikus módon kívánja elérni (lásd ebben az értelemben többek között a letelepedés szabadságával kapcsolatban: 2018. november 14?i Memoria és Dall'Antonia ítélet, C?342/17, EU:C:2018:906, 52. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; a szolgáltatásnyújtás szabadságával kapcsolatban: 2021. február 3?i Fussl Modestraße Mayr ítélet, C?555/19, EU:C:2021:89, 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

58 Amint a f?tanácsnok az indítványának 69. pontjában lényegében megjegyezte, a megfizetett adó kétszeres figyelembevételének elkerülésére irányuló célra tekintettel nem ez a helyzet az olyan nemzeti jogi szabályozás esetében, amely a kisoroszvényesi tulajdonban álló részesedések?l származó osztalék utáni forrásadó visszatérítését szigorúbb feltételekhez köti, ha az osztalékban részesül? társaság más tagállamban telepedett le, mint abban az esetben, ha belföldi illet?ség? társaságokról van szó, holott semmi sem teszi lehetővé a belföldi illet?ség? társaságok esetében a forrásadó kett?s figyelembevételének kizárását. Az ilyen szabályozás tehát semmi esetre sem igazolható a forrásadó kétszeres figyelembevétele elkerülésének szükségességével.

59 A fenti megfontolások összességére tekintettel a kérdést el?terjeszt? bíróságnak azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes valamely tagállami adójogszabály olyan rendelkezése, amely a kisoroszvényesi tulajdonban álló részesedések?l származó, egy másik tagállamban letelepedett társaság által kapott osztalék után fizetett t?kejövedelem?adó visszatérítését annak bizonyításától teszi függ?vé, hogy ezen adó e társaság, illetve annak közvetlen vagy közvetett részvényesei esetében nem számítható be, vagy nem képezheti beszámítás halasztásának tárgyát, illetve azt az említett társaság m?ködési költségként vagy reklámköltségként nem vonhatja le, miközben ilyen feltételt nem írnak el? az

ugyanilyen típusú jövedelemben részesül? belföldi illet?ség? társaság által fizetett t?kejövedelem?adó visszatérítése esetén.

A második kérdésr?l

60 Az els? kérdésre adott válaszra tekintettel a második kérdésre nem szükséges válaszolni.

A költségekr?l

61 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (negyedik tanács) a következ?képpen határozott:

Az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes valamely tagállami adójogszabály olyan rendelkezése, amely a 2003. december 22?i 2003/123/EK tanácsi irányelvvel módosított, a különböz? tagállamok anya? és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszerér?l szóló, 1990. július 23?i 90/435/EGK tanácsi irányelvben el?írt küszöbértékek alatti részesedésekb?l származó, egy másik tagállamban letelepedett társaság által kapott osztalék után fizetett t?kejövedelem?adó visszatérítését annak bizonyításától teszi függ?vé, hogy ezen adó e társaság, illetve annak közvetlen vagy közvetett részvényesei esetében nem számítható be, vagy nem képezheti beszámítás halasztásának tárgyát, illetve azt az említett társaság m?ködési költségként vagy reklámkölségként nem vonhatja le, miközben ilyen feltételt nem írnak el? az ugyanilyen típusú jövedelemben részesül? belföldi illet?ség? társaság által fizetett t?kejövedelem?adó visszatérítése esetén.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.