

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2011. szeptember 15.*

A C-310/09. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Conseil d'État (Franciaország) a Bírósághoz 2009. augusztus 4-én érkezett, 2009. július 3-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique**

és

az **Accor SA**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, M. Ilešič, E. Levits (előadó), M. Safjan és M. Berger bírák,

* Az eljárás nyelve: francia.

főtanácsnok: P. Mengozzi,
hivatalvezető: M.-A. Gaudissart egységvezető,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2010. október 27-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az Accor SA képviseletében J.-P. Hordies, B. Boutemy és C. Smits avocats,
- a francia kormány képviseletében E. Belliard, G. de Bergues, J.-S. Pilczer és B. Beaupère-Manokha, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében S. Hathaway, meghatalmazotti minőségben, segítője: K. Bacon barrister,
- az Európai Bizottság képviseletében R. Lyal és J.-P. Keppenne, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2010. december 22-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EK 43. cikk és az EK 56. cikk értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (költségvetésért, államháztartásért és közszolgálatért felelős miniszter) és az Accor SA (a továbbiakban: Accor) között az 1999-től 2001-ig megfizetett forrásadó visszatérítése iránt az Accor által benyújtott kérelem tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

- 3 A code général des impôts (általános adótörvénykönyv; a továbbiakban: CGI) 145. cikkének az 1989. évi költségvetésről szóló, 1988. december 23-i 88-1149. sz. törvényből (JORE, 1988. december 28., 16320. o.) következő, 2000. december 31-ig hatályos szövege az alábbiak szerint rendelkezett:

„(1) Az anyavállalatokra vonatkozó, a 146. és 216. cikkben meghatározott adóügyi szabályozás az általános társaságiadó-kulcs alá tartozó társaságokra és más szervezetekre alkalmazandó, amelyek a következő feltételeknek megfelelő részesedésekkel rendelkeznek:

[...]

- b) Amennyiben a kibocsátó társaságban való részesedés értéke alacsonyabb 150 millió franknál, a részesedést megtestesítő értékpapíroknak legalább a kibocsátó társaság tőkéje 10%-át kell képviselniük; ezt az értéket és e százalékot a részesedésből szerzett jövedelem kifizetésének időpontjában kell megállapítani. [...]

[...]"

- 4 A 2001. évi költségvetésről szóló, 2000. december 30-i 2000–1352. sz. törvény (JORF, 2000. december 31., 21119. o.) módosította a CGI 145. cikke (1) bekezdésének b) pontjában meghatározott határértéket, amely CGI a 2001. január 1-je és 2005. december 31. között hatályos szövegében úgy rendelkezett, hogy a részesedést megtestesítő értékpapíroknak legalább a kibocsátó társaság tőkéje 5%-át kell képviselniük.
- 5 A CGI 146. cikke (2) bekezdésének az alapeljárás tárgyát képező adóévekben hatályos szövege értelmében:

„Ha az anyavállalat által teljesített osztalékfizetések esetén a 223e. cikke szerinti forrásadó alkalmazásának van helye, akkor e forrásadóba adott esetben beszámítható a részesedésekből öt évnél nem régebben szerzett jövedelmekhez [...] kapcsolódó adójóváírások összege.”

- 6 A CGI 158a. cikkének I. részének az alapeljárás tárgyát képező adóévekben hatályos szövege értelmében:

„A francia társaságok által fizetett osztalékban részesülő személyek e címen szerzett jövedelmét a következők alkotják:

- a) a társaságtól kapott összegek,

b) az Államkincstárral szembeni követelés formájában megjelenő adójóváírás.

Ezen adójóváírás a társaság által ténylegesen kifizetett összegek felével egyezik meg.

Az adójóváírás csak akkor vehető igénybe, ha a jövedelem beletartozik az osztalékban részesülő által fizetendő jövedelemadó alapjába.

Az adójóváírás ezen jövedelemadóba számítandó be.

A természetes személyeknek visszatérítendő, amennyiben az összege meghaladja az általuk fizetendő adó összegét.”

7 Ugyanezen törvénykönyv 216. cikke I. részének értelmében:

„A részesedésekből az anyavállalat által egy adott adóévben szerzett nettó jövedelmet, amely jogosultságot teremt az anyavállalatokra vonatkozó szabályozás alkalmazására [...], le lehet vonni az anyavállalat teljes nettó nyereségéből [...]”.

8 A CGI 223e. cikke (1) bekezdése első albekezdésének az 1999. január 1-jétől fizetett osztaléokra alkalmazandó szövege értelmében:

„[...] amennyiben a társaság által felosztott jövedelmet olyan összegekből vonják le, amelyek után a társaság nem köteles a szokásos mértékű társasági adót megfizetni [...], e társaság a 158a. cikk (1) bekezdésében meghatározott feltételek mellett kiszámított adójóváírással egyenlő forrásadót köteles fizetni. A forrásadó a 158a. cikkben

meghatározott adójóváírást lehetővé tévő osztalékfizetés után fizetendő, az osztalékban részesülő személyétől függetlenül.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 9 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az Accor 1998–2000 között más tagállamokban letelepedett leányvállalataitól osztalékban részesült, és ezen osztalék újrafelosztása során a CGI 146. cikkének (2) bekezdése, 158a. cikke és 223e. cikke együttes alkalmazása alapján az 1999–2001 közötti évekre vonatkozóan 323 279 053 FRF, 359 183 404 FRF és 341 261 380 FRF összegben forrásadót fizetett.

- 10 2001. december 21-i panaszában az Accor e forrásadó visszatérítését kérte a CGI rendelkezéseinek a közösségi joggal való összeegyeztethetlenségére hivatkozva. Panasz elutasítását követően a társaság a tribunal administratif de Versailles-hoz (versailles-i közigazgatási bíróság) fordult, amely 2006. december 21-i ítéletében az Accor keresetének teljes egészében helyt adott.

- 11 Miután ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique által az ezen ítélettel szemben előterjesztett fellebbezést a cour administrative d'appel de Versailles (versailles-i fellebbviteli közigazgatási bíróság) 2008. május 20-i ítéletében elutasította, az említett miniszter ezen ítélet ellen a Conseil d'État-nál felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő.

- 12 A Conseil d'État megállapítja, hogy a CGI 216. cikkének rendelkezéseiből következik, hogy a francia anyavállalat, a költségek és terhek meghatározott részének kivételével, a leányvállalataitól kapott osztalék után nem köteles társasági adót fizetni, függetlenül az említett leányvállalatok letelepedési helyétől. Ezenkívül ugyanezen

törvénykönyv 223e. cikke rendelkezéseinek szerint, amennyiben az anyavállalat az említett osztalékot a saját részvényesei között újra felosztja, akkor ezen a címen köteles forrásadót fizetni, függetlenül az általa így megszerzett, majd fizetett osztalék eredetétől. Következésképpen a Conseil d'État szerint a forrásadóra vonatkozó szabályozás önmagában véve nem sérti sem a letelepedés szabadságát, sem pedig a tőke szabad mozgását.

- 13 Azon adójóváírás összege, amelyet a CGI 158a. cikke értelmében az anyavállalat a Franciaországban letelepedett leányvállalataitól kapott osztalék után vesz igénybe, a CGI 146. cikkének (2) bekezdése szerint beszámít az említett osztalék részvényeseknek való újrafelosztása során fizetendő forrásadó összegébe. Márpedig a CGI 158a. cikkének rendelkezései tiltják, hogy az anyavállalat a más tagállamokban letelepedett leányvállalatoktól származó osztalék címén adójóváírásban részesüljön, így nem teszik lehetővé ezen osztalék anyavállalt által történő újrafelosztásakor fizetendő forrásadóba való bármiféle beszámítást. Következésképpen a más tagállamban letelepedett leányvállalat által fizetett osztalék címén járó és a fizetendő forrásadó összegébe beszámított adójóváírás hiányában e forrásadónak ezen anyavállalat általi megfizetése, mivel mérsékli a teljes felosztandó összeget, tovább csökkenti az újrafelosztott osztalékot.

- 14 Ilyen körülmények között a Conseil d'État úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatal céljából:

„1) a) Az [EK] 56. cikket és az [EK] 43. cikket akként kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az osztalék gazdasági kettős adóztatásának elkerülésére irányuló olyan adószabályozás, amely:

- lehetővé teszi az anyavállalat számára, hogy a leányvállalatai által kifizetett osztalékoknak a részvényesei közötti újrafelosztása után fizetendő forrásadóból levonja az ezen osztalékok fizetéséhez fűződő adójóváírást, amennyiben azok Franciaországban letelepedett leányvállalattól származnak,

- ezt a lehetőséget azonban nem biztosítja, ha ezek az osztalékok [...] más tagállamában letelepedett leányvállalattól származnak, mivel ez a szabályozás ebben az esetben nem teszi lehetővé ezen osztalékoknak e leányvállalat általi fizetéséhez fűződő adójóváírást, azon az alapon, hogy az ilyen szabályozás önmagában véve sértené ezen anyavállalat tekintetében a tőke szabad mozgásának és a letelepedés szabadságának elvét?

b) A [jelen kérdés a) pontjára] adandó nemleges válasz esetén ezeket a cikkeket akként kell-e értelmezni, hogy azokkal mindazonáltal ellentétes az ilyen szabályozás, mivel figyelembe kellene venni a részvényesek helyzetét is, amiatt hogy a forrásadóra tekintettel az ezen leányvállalatoktól kapott és az anyavállalat által a részvényesei között újrafelosztott osztalékok összege ezen leányvállalatok letelepedésének – Franciaországon belüli vagy [...] valamely más tagállam[on] belüli – helyétől függően változik, ily módon ez a szabályozás visszatárhathatja a részvényeseket az ezen anyavállalatba való befektetéstől, ebből eredően hatással lehet ezen vállalat tőkefelhalmozására, és arra készítetheti e vállalatot, hogy a Franciaországon kívüli más tagállamokban letelepedett leányvállalatok számára ne utaljon ki tőkét, vagy hogy ezekben az államokban ne hozzon létre ilyen leányvállalatokat?

2) Az [első kérdés a) és b) pontjára] adandó igenlő válasz esetén, és ha az [EK] 56. cikket és az [EK] 43. cikket akként kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes a forrásadó fent ismertetett szabályozása, és hogy következésképpen a hatóság főszabály szerint köteles az ez alapján beszedett összegeket visszatéríteni, amennyiben azok sértik a közösségi jogot, ez a jog tiltja-e, hogy az ilyen szabályozás keretében, amely önmagában nem jelenti az adóköteles személy által az adónak harmadik személyre történő áthárítását:

a) a hatóság az anyavállalat által fizetett összeg visszatérítését megtagadja az alapján, hogy ez a visszatérítés az anyavállalat jogalap nélküli gazdagodását idézné elő,

- b) illetve – nemleges válasz esetén – azt, hogy az a körülmény, hogy az anyavállalat által megfizetett összeg számára nem jelent számviteli vagy adóterhet, hanem csupán a részvényesei között újrafelosztható összegből vonandó le, felhozható legyen ezen összegnek a társaság számára történő visszatérítése ellen?
- 3) Az [első és második] kérdés[re] adott válaszra tekintettel az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés közösségi elvével ellentétes-e, hogy az összegek olyan visszatérítése, amely az anyavállalat általi újrafelosztást lehetővé tevő osztalékok tekintetében ugyanazon adószabályozás alkalmazását biztosítja, függetlenül attól, hogy ezen osztalékok a Franciaországban vagy [...] más tagállamban letelepedett leányvállalat által kifizetett összegekből származnak, ahhoz a feltételhez köthető, hogy – adott esetben a [Francia Köztársaság] és a leányvállalat székhelye szerinti tagállam között alkalmazandó, az információcserére vonatkozó kétoldalú egyezmény rendelkezéseitől eltekintve – az adóköteles személy minden egyes vitatott osztalékkal kapcsolatban benyújtja a kizárólag számára rendelkezésre álló bizonyítékokat, különösen a [...] Franciaországon kívüli más tagállam[ok]ban székhellyel rendelkező leányvállalatok által szerzett nyereség alapján ténylegesen kivetett adó mértékére és a ténylegesen megfizetett adó összegére vonatkozóan, jöllehet a franciaországi székhelyű leányvállalatok tekintetében ezen igazolásokat – a hatóság számára ismertek lévén – nem kell benyújtani?”

A szóbeli szakasz újbóli megnyitása iránti kérelmekről

- 15 A 2011. január 7-én és február 2-án benyújtott beadványaival az Accor és a francia kormány a szóbeli szakasz újbóli megnyitását kérte.
- 16 Az Accor azzal érvelt, hogy a főtanácsnok észrevételeinek 73. és azt követő pontjai a C-446/04. sz. Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítéletből (EBHT 2006., I-11753. o.) eredő olyan érveken alapulnak, amelyek a felek nem vitattak meg.

- 17 A francia kormány azt kérte, hogy a második tárgyalás keretében visszatérhessen azon – az írásbeli észrevételei 82. pontjában szereplő, és a főtanácsnok indítványában vizsgált – érvre, amely szerint az alapeljárásban szereplő adójóváírás és a forrásadó együttes alkalmazása csak a részvényesek tekintetében képezhetette a tőke szabad mozgásának korlátozását.
- 18 Ezenkívül e kormány kifejtette, hogy a főtanácsnok indítványa olyan megoldást tartalmazott, amely nem vette teljes mértékben figyelembe a francia belső jogot. Különbösen és elsődlegesen, míg a második kérdésre adott válaszában a főtanácsnok megállapítja, hogy a forrásadónak valamely társaság számára való visszatérítése közvetve a részvényesei javát szolgálja, a francia kormány azzal érvel, hogy a társaság vagyona elkülönül a részvényesei vagyontól. Másodsorban a francia kormány nem ért egyet azzal az elgondolással, amely szerint a részvényesek a francia eljárásjogban nem bírhatnak visszatérítés iránti igényrel, és kifejti, hogy az ilyen igény, amely kiegészíti a felelősség megállapítása iránti kereset előterjesztésének lehetőségét, a tagállamok azon kötelezettségéből ered, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében az uniós jog megsértésével kivetett adót vissza kell fizetniük.
- 19 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a Bíróság az eljárási szabályzata 61. cikkének megfelelően hivatalból, a főtanácsnok javaslatára vagy a felek kérelmére is elrendelheti a szóbeli szakasz újbóli megnyitását, ha úgy véli, hogy a tényállás nincs kellően feltárva, vagy ha az ügyet olyan érv alapján kellene eldönteni, amely nem került megvitatásra a felek között (lásd a C-284/06. sz. Burda-ügyben 2008. június 26-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-4571. o.] 37. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a C-266/09. sz. Stichting Natuur en Milieu ügyben 2010. december 16-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-13119. o.] 27. pontját).
- 20 Azonban sem az Európai Unió Bíróságának alapokmánya, sem pedig eljárási szabályzata nem teszi lehetővé, hogy a felek a főtanácsnoki indítványra válaszként észrevételeket tegyenek (lásd a fent hivatkozott Stichting Natuur en Milieu ügyben hozott ítélet 28. pontját).

- 21 A jelen ügyben az a Bíróság álláspontja, hogy minden olyan információval rendelkezik, amely szükséges az előterjesztett kérdések megválaszolásához, és hogy az eléterjesztett észrevételek kiterjedtek ezekre az információkra.
- 22 Következésképpen a szóbeli szakasz újbóli megnyitása iránti kérelmeket el kell utasítani.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

- 23 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az EUMSZ 49. cikkel és az EUMSZ 63. cikkel ellentétes-e az osztalék gazdasági kettős adóztatásának elkerülésére irányuló olyan tagállami szabályozás, mint amely az alapügyben szerepel, és lehetővé teszi az anyavállalat számára, hogy a leányvállalatai által fizetett osztaléknak a részvényesei közötti újrafelosztása után fizetendő forrásadóba beszámítsa az ezen osztalék fizetéséhez kapcsolódó adójóváírást, amennyiben az az e tagállamban letelepedett leányvállalattól származik, ezt a lehetőséget azonban nem biztosítja, ha ez az osztalék más tagállamban letelepedett leányvállalattól származik, mivel e szabályozás ez utóbbi esetben nem teszi lehetővé az ezen osztalék e leányvállalat általi kifizetéséhez kapcsolódó adójóváírást.
- 24 Az első kérdése a) pontjával a kérdést előterjesztő bíróság azt kérdezi a Bíróságtól, hogy az ilyen szabályozás az anyavállalat tekintetében az alapvető szabadságok korlátozását jelentheti-e.

- 25 Az első kérdése b) pontjával a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy amennyiben az ugyanezen kérdés a) pontjára nemleges válasz adandó, az EUMSZ 49. cikkével és az EUMSZ 63. cikkével mindazonáltal ellentétes-e az ilyen szabályozás, mivel figyelembe kell venni a részvényesek helyzetét is.
- 26 Az első kérdés b) pontját ugyan csupán az ugyanezen kérdés a) pontjára adandó nemleges válasz esetén terjesztették elő, meg kell azonban állapítani, hogy a részvényesek helyzete figyelembevételének lehetőségére vonatkozó kérdés a korlátozás fennállásának az anyavállalat tekintetében való vizsgálata érdekében merül fel.
- 27 A kérdést előterjesztő bíróság ugyanis arra keresi a választ, hogy az EUMSZ 49. cikkel és az EUMSZ 63. cikkel ellentétes-e az olyan tagállami szabályozás, mint amely az alapeljárásban szerepel, amiatt, hogy az visszatartja a részvényeseket az anyavállalat tőkéjébe való befektetéstől, ebből eredően hatással lehet ezen társaság tőkefelhalmozására, és így arra készítheti e társaságot, hogy a más tagállamokban letelepedett leányvállalatok számára ne utaljon ki tőkét, vagy hogy ezekben az államokban ne hozzon létre ilyen leányvállalatokat.
- 28 Következésképpen az első kérdés két pontjára egyszerre kell választ adni.

Az alkalmazandó szabadságról

- 29 Mivel a kérdést előterjesztő bíróság az első kérdését mind az EUMSZ 49. cikk, mind pedig EUMSZ 63. cikk tekintetében tette fel, előzetesen meg kell határozni, hogy az olyan nemzeti szabályozás, mint az alapügyben szóban forgó, érintheti-e, és milyen mértékben, az e cikkeken biztosított szabadságokat.

- 30 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az osztalékokkal szembeni adójogi bánásmód a letelepedés szabadságára vonatkozó EUMSZ 49. cikk és a tőke szabad mozgására vonatkozó EUMSZ 63. cikk hatálya alá tartozhat (a C-436/08. sz. és C-437/08. sz., Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen egyesített ügyekben 2011. február 10-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-305. o.] 33. pontja, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 31 Azzal a kérdéssel kapcsolatban, hogy valamely nemzeti szabályozás az egyik vagy a másik mozgásszabadság körébe tartozik-e, a mára megszilárdult ítélkezési gyakorlat szerint az érintett szabályozás célját kell figyelembe venni (a fent hivatkozott Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen egyesített ügyekben hozott ítélet 34. pontja, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 32 E tekintetben a Bíróság már megállapította, hogy az a nemzeti szabályozás, amely célját tekintve kizárólag olyan részesedésekre alkalmazandó, amelyek lehetővé teszik, hogy irányítást biztosító befolyást gyakoroljanak a társaság döntéseire, és meghatározzák annak tevékenységét, a Szerződés letelepedési szabadságra vonatkozó rendelkezéseinek a hatálya alá tartozik (lásd a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 37. pontját és a C-81/09. sz. Idryma Typou ügyben 2010. október 21-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-10161. o.] 47. pontját). Ezzel szemben azon nemzeti rendelkezéseket, amelyek a vállalkozás általános ügyvitele és irányítása befolyásolásának szándéka nélkül, kizárólag pénzügyi befektetési cézzal történő részesedésekre alkalmazandók, kizárólag a tőke szabad mozgására tekintettel kell vizsgálni (a fent hivatkozott Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen egyesített ügyekben hozott ítélet 35. pontja, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 33 A jelen esetben az alapügyben szereplő anyavállalatokra vonatkozó adóügyi szabályozást a CGI 145. cikke értelmében 1999 és 2000 között a leányvállalataikban legalább 10%-os részesedéssel rendelkező társaságokra kellett alkalmazni. 2001-ben e részesedési határt a leányvállalat részesedéseinek 5%-ára vitték le.

- 34 Következésképpen az alapeljárásban szereplő nemzeti szabályozás nem csupán az osztalékfizető leányvállalat döntéseire irányítást biztosító befolyást, és a leányvállalat tevékenységének meghatározását lehetővé tevő részesedés alapján osztalékban részesülő társaságokra volt alkalmazható, hanem azokra is, amelyek az ilyen befolyást nem biztosító kisebbségi részesedés alapján részesülnek osztalékban.
- 35 Az alapeljárás tényállását illetően meg kell állapítani egyrészt, hogy az előzetes döntésre utaló határozat nem tartalmaz információt az Accornak az osztalékfizető leányvállalataiban való részesedéseinek a jellegéről.
- 36 Másrészt az Accor a Bíróság elé terjesztett észrevételeiben azzal érvel, hogy az alapeljárásbeli jogvita a Francia Köztársaságtól eltérő tagállamban letelepedett és az irányítása alatt lévő leányvállalatoktól kapott osztaléokra vonatkozik, ezzel szemben a francia kormány olyan részesedéseket is említ, amelyek nem tesznek lehetővé az Accornak irányítást biztosító befolyást az osztalékfizető leányvállalatok döntéseire, és nem teszik lehetővé a leányvállalatok tevékenységének meghatározását.
- 37 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 267. cikk által bevezetett együttműködési eljárás keretében nem a Bíróság, hanem a kérdést előterjesztő bíróság feladata a jogvita alapjául szolgáló tényállás megállapítása és ebből a határozatára vonatkozó következmények levonása (lásd különösen a C-435/97. sz., WWF és társai ügyben 1999. szeptember 16-án hozott ítélet [EBHT 1999., I-5613. o.] 32. pontját, és a C-510/99. sz. Tridon-ügyben 2001. október 23-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-7777. o.] 28. pontját, valamint a C-291/05. sz. Eind-ügyben 2007. december 11-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-10719. o.] 18. pontját).
- 38 Ilyen körülmények között, tekintettel az alapügyben szereplő szabályozás tárgyára, az első kérdésre mind az EUMSZ 49. cikk, mind pedig az EUMSZ 63. cikk figyelembevételével kell választ adni.

A letelepedés szabadságáról

- 39 A letelepedés szabadsága, amelyet az EUMSZ 49. cikk elismer az Unió állampolgárainak, és amely magában foglalja a jogot a gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására, vállalkozások alapítására és irányítására a letelepedés országának joga által a saját állampolgáira előírtakkal azonos feltételek szerint, az EUMSZ 54. cikknek megfelelően magában foglalja, hogy a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye az Európai Unió területén van, jogosultak tevékenységüket az érintett tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselő útján gyakorolni (lásd különösen a C-307/97. sz. Saint Gobain ZN ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-6161. o.] 35. pontját, a C-471/04. sz. Keller Holding ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-2107. o.] 29. pontját, valamint a C-196/04. sz., Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-7995. o.] 41. pontját).
- 40 Még akkor is, ha a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezések szövegének tanúbizonysága szerint azok célja a nemzeti elbánásnak a fogadó tagállamban történő biztosítása, azok egyaránt kizárják, hogy valamely tagállam megakadályozza az állampolgára vagy a joga szerint alapított társaság számára, hogy egy másik tagállamban letelepedjen (lásd különösen a C-264/96. sz. ICI-ügyben 1998. július 16-án hozott ítélet [EBHT 1998., I-4695. o.] 21. pontját, valamint a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 42. pontját).
- 41 Az alapügyben nem vitatott, hogy a szóban forgó szabályozás a belföldi és a külföldi leányvállalatok által fizetett osztalékot eltérő bánásmódban részesíti.
- 42 Következésképpen az az anyavállalat, amely belföldi leányvállalattól részesül osztalékban, ezen osztalék után adójóváírást vehet igénybe, amely az e belföldi leányvállalat által osztalék címén fizetett összegek felével egyezik meg, ezzel szemben ilyen adójóváírás nem lehetséges a külföldi leányvállalat által fizetett osztalék esetében.

- 43 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az ítélezési gyakorlatból következik, hogy a tagállamok az adórendszerük kialakítása, és különösen többszörös adóztatás, illetve a gazdasági kettős adóztatás elkerülését, illetve mérséklését célzó mechanizmus bevezetése során kötelesek tiszteletben tartani az uniós jogból és különös tekintettel a Szerződésnek mozgási szabadságokra vonatkozó rendelkezéseiből eredő követelményeket (lásd a fent hivatkozott *Test Claimants in the FII Group Litigation* ügyben hozott ítélet 45. pontját).
- 44 Ennek megfelelően az ítélezési gyakorlatból kitűnik, hogy függetlenül a többszörös adóztatás, illetve a gazdasági kettős adóztatás elkerülése, illetve mérséklése érdekében elfogadott mechanizmusoktól, ellentétes a Szerződés által biztosított mozgási szabadságokkal az, ha valamely tagállam hátrányosabb bánásmódban részesíti a külföldről származó osztalékot a belföldről származó osztaléknál, kivéve ha ezen eltérő bánásmód olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze, vagy azt nyomós közérdek indokolja (lásd ebben az értelemben a C-315/02. sz. *Lenz*-ügyben 2004. július 15-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7063. o.] 20–49. pontját, a C-319/02. sz. *Manninen*-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7477. o.] 20–55. pontját, valamint a fent hivatkozott *Test Claimants in the FII Group Litigation* ügyben hozott ítélet 46. pontját).
- 45 Márpedig a felosztott nyereség adóztatásának elkerülése, illetve enyhítésére irányuló adójogi szabály szempontjából a külföldről származó osztalékban részesülő anyavállalat helyzete hasonló a belföldről származó osztalékban részesülő anyavállalat helyzetéhez a tekintetben, hogy az elért nyereség mindkét esetben elvben többszörös adózás alá eshet (a fent hivatkozott *Test Claimants in the FII Group Litigation* ügyben hozott ítélet 62. pontját).
- 46 Kétségtelen, hogy – amint azt a francia kormány megállapította – egyrészt az anyavállalat mentesült a társasági adó alól mind a belföldi, mind pedig a külföldi leányvállalataitól kapott osztalék vonatkozásában, másrészt e társaság a belföldi leányvállalatai által fizetett osztalékhoz kapcsolódó adójóváírást nem számíthatta be az általa egyébként fizetendő társasági adó összegébe.

- 47 Ahogyan azt e kormány elismeri, az adójóváírást azonban a kapott osztalék újrafelosztásakor lehetett igénybe venni. Következésképpen az anyavállalat ezen adójóváírást beszámíthatta az osztalék általa történő újrafelosztásakor fizetendő forrásadóba.
- 48 Ebből kifolyólag az említett tagállam amellet, hogy a külföldi leányvállalatoktól származó osztalékot mentesítette az adó alól az anyavállalat esetében, azokat kedvezőtlenebb bánásmódban részesítette, mint a belföldi leányvállalatoktól eredő osztalékot.
- 49 Az alapügyben szereplő szabályozás ugyanis – a belföldi leányvállalatoktól származó osztaléktól eltérően – nem tette lehetővé az osztalékfizető leányvállalat szintjén az adóztatás elkerülését, míg a belföldi és a külföldi leányvállalatoktól kapott osztalék az újrafelosztás során forrásadó köteles volt. Következésképpen, ami a belföldi leányvállalatoktól kapott osztalékot illeti, a felosztásakor az adójóváírás a fizetendő forrásadóval szemben volt igénybe vehető anélkül, hogy az említett forrásadó csökkentette volna a fizethető osztalék összegét. Ezzel szemben, ami a külföldi leányvállalatoktól kapott osztalékot illeti, mivel az anyavállalat nem vehetett igénybe adójóváírást ezen osztalék vonatkozásában, a forrásadó alkalmazása miatt csökkent a fizethető osztalék összege.
- 50 Ilyen körülmények között a más tagállamban letelepedett leányvállalatoktól osztalékban részesülő anyavállalat vagy felosztotta a forrásadó összegével csökkentett osztalékot, amelynek összege alacsonyabb volt, mint a Franciaországban letelepedett leányvállalatoktól kapott osztalék újrafelosztásával jutott összegek, vagy – amint azt a főtanácsnok az indítványa 48. pontjában megállapítja – a tartalékaihoz nyúlt annak érdekében, hogy a forrásadó címén fizetendő összeggel megegyező összeget felszabadítson, megnövelve ezzel a fizetett osztalék mértékét.

- 51 Azon eltérő bánásmód, amely a más tagállamban letelepedett leányvállalattól kapott osztalék és a belföldi leányvállalatoktól kapott osztalék között áll fenn, visszatartandó az anyavállalatot attól, hogy tevékenységét más tagállamokban letelepedett leányvállalatokon keresztül gyakorolja (lásd ebben az értelemben a C-168/01. sz. Bosal-ügyben 2003. szeptember 18-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-9409. o.] 27. pontját és a fent hivatkozott Keller Holding ügyben hozott ítélet 35. pontját).
- 52 A francia kormány – miközben elismeri a Franciaországban letelepedett leányvállalattól kapott osztalék és a más tagállamban letelepedett leányvállalattól kapott osztalék között fennálló eltérő bánásmódot abban a tekintetben, hogy az osztalékban részesülő anyavállalat ezen osztalék saját részvényeseinek való újrafelosztásakor az általa fizetendő forrásadóba beszámíthatja az adójóváírást – úgy véli, hogy ezen eltérő bánásmód nem jelent korlátozást az anyavállalat tekintetében.
- 53 E kormány azt állítja egyrészt, hogy az adójóváírás alkalmazása az anyavállalat arra jogosult szerveinek önálló döntéséből, nem pedig az alapügyben szóban forgó szabályozásból ered, mivel ezen anyavállalatnak a francia leányvállalat által fizetett osztalék újrafelosztására vonatkozó döntése teszi beszámíthatóvá a szóban forgó osztalékhoz kapcsolódó adójóváírást a forrásadóba. A francia kormány a C-190/98. sz. Graf-ügyben 2000. január 27-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-493. o.) 24. és 25. pontjára való hivatkozással tehát azzal érvel, hogy az alapügyben szereplő rendelkezések esetleges negatív hatása az anyavállalat arra jogosult szerveinek olyan mértékben feltételes döntésétől függ, hogy e rendelkezések nem tekinthetők úgy, hogy a tőke szabad mozgásának akadályát képezik.
- 54 Másrészt a francia kormány szerint az osztalék eredetétől függetlenül az anyavállalat kiadása ugyanolyan mértékű, amennyiben a forrásadó a részvényeseknek felosztható eredményt terheli.

- 55 Márpedig a Francia Köztársaság által az Unió tagállamainak összességével kötött kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények alapján a külföldi részvényesek az osztalékfizető anyavállalat által megfizetett forrásadó-visszatérítést kaphattak, így az alapügyben szereplő szabályozás nem érinti a helyzetüket.
- 56 Ami az osztalékfizető anyavállalat belföldi részvényeseit illeti, a francia kormány szerint a külföldi leányvállalatok által fizetett osztalék anyavállalat általi újrafelosztása során az anyavállalat által fizetendő forrásadóba beszámítható adójóváírás hiányára ugyan a francia részvényesektől eredő tőkefelhalmozás akadályaként kellett tekinteni, e korlátozás mindazonáltal tisztán a belső, a francia anyavállalat és a francia részvényesek közötti tőkemozgást érinti, és nem rendelkezik külföldi elemmel, így nem tartozik az uniós jog alá.
- 57 Ezen érveknek nem lehet helyt adni.
- 58 Először is, bár igaz, hogy a belföldi leányvállalatok által fizetett osztalékhoz kapcsolódó adójóváírást csupán akkor lehetett érvényesíteni, ha az anyavállalat ezen osztalék újrafelosztása mellett döntött, kétségtelen, hogy mind az osztalékfizető leányvállalat letelepedésének helye szerinti eltérő bánásmód, mind pedig az adójóváírásnak az ezen osztalék újrafelosztása során fizetendő forrásadóba való esetleges beszámíthatósága közvetlenül az alapügyben szereplő francia szabályozásból ered.
- 59 Következésképpen a forrásadóba az osztalék újrafelosztásakor beszámítható adójóváírás igénybevételének lehetősége nem az anyavállalatot érintő jövőbeli és esetleges eseménytől, hanem a letelepedés szabadsága gyakorlásához fogalmilag kapcsolódó körülménytől, nevezetesen a leányvállalat letelepedési helyétől függött.

- ⁶⁰ Másodsorban, jóllehet – ahogyan azt a francia kormány elismeri – az alapügyben szereplő szabályozás nincs hatással a külföldi részvényesek helyzetére, az a körülmény, hogy az alapügyben szereplő szabályozás akadályát képezheti annak, hogy az anyavállalat belföldi részvényesektől eredő tőkét halmozzon fel, elegendő az említett szabályozás korlátozó jellegének a megerősítéséhez.
- ⁶¹ Az a körülmény ugyanis, hogy a belföldi részvényeseket visszatartathatják valamely anyavállalatban való részesedésszerzéstől amiatt, hogy az anyavállalatnak a Francia Köztársaságtól eltérő tagállamban letelepedett leányvállalataitól eredő osztalék alacsonyabb, mint a belföldi leányvállalatoktól eredő osztalék, visszatarthatja ezen anyavállalatot attól, hogy tevékenységét külföldi leányvállalatok útján gyakorolja.
- ⁶² Meg kell állapítani, hogy az ilyen helyzet, mivel a Közösségen belüli kereskedelemhez kapcsolódik, a Szerződés alapszabadságokra vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alá tartozhat (lásd a fent hivatkozott Keller Holding ügyben hozott ítélet 24. pontját), továbbá hogy a CGI alapügyben vitatott rendelkezései, mivel adóztatás szempontjából hátrányosan érintik a közösségi helyzeteket a tisztán belső helyzetekhez viszonyítva, a Szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezései által főszabály szerint tiltott korlátozást valósítanak meg (lásd a C-418/07. sz. Papillon-ügyben 2008. november 27-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-8947. o.] 32. pontját).
- ⁶³ A Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a letelepedés szabadságának korlátozása kizárólag akkor fogadható el, ha azt nyomós közérdek igazolja (lásd többek között a C-303/07. sz. Aberdeen Property Fininvest Alpha ügyben 2009. június 18-án hozott ítélet [EBHT 2009., I-5145. o.] 57. pontját). Márpedig sem a kérdést előterjesztő bíróság, sem az észrevételeket előterjesztő felek nem hivatkoztak olyan tényezőkre, amelyek igazolnák az említett korlátozást. Meg kell következtetésekként állapítani, hogy ellentétes az EUMSZ 49. cikkel az olyan szabályozás, mint amely az alapügyben szerepel.

A tőke szabad mozgásáról

- ⁶⁴ Az előző pontokban megfogalmazott megfontolások ugyanúgy érvényesek abban az esetben, amennyiben az anyavállalat olyan részesedés alapján részesült osztalékban, amely nem tesz lehetővé irányítást biztosító befolyást az osztalékfizető leányvállalatának döntéseire, és nem teszi számára lehetővé a leányvállalat tevékenységének meghatározását.
- ⁶⁵ A jelen ítélet 41. pontjában megvitatott eltérő bánásmód ugyanis visszatarthatta a Franciaországban letelepedett anyavállalatokat attól, hogy más tagállamban letelepedett társaságokba fektessék a tőkéjüket, és korlátozó hatást fejthetett ki a más tagállamokban letelepedett társaságok tekintetében is annyiban, amennyiben – ellentétes irányban – a franciaországi tőkefelhalmozást akadályozta.
- ⁶⁶ Amennyiben a külföldről származó tőkejövedelmek adójogi szempontból kedvezőtlenebb bánásmódban részesültek, mint a Franciaországban letelepedett leányvállalatok által fizetett osztalék, a más tagállamokban letelepedett társaságok részvényei kevésbé voltak vonzóak a Franciaországban letelepedett anyavállalatok számára, mint az e tagállamban székhellyel rendelkező társaságok részvényei (lásd a C-35/98. sz. Verkooijen-ügyben 2000. június 6-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-4071. o.] 35. pontját, a fent hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 22. és 23. pontját, valamint a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 64. pontját).
- ⁶⁷ Ebből következően az alapügyben szereplő szabályozásban alkalmazott eltérő bánásmód a tőke szabad mozgásának az EUMSZ 63. cikkben főszabály szerint tiltott korlátozását valósította meg.
- ⁶⁸ Márpedig sem a kérdést előterjesztő bíróság, sem az észrevételeket előterjesztő felek nem hivatkoztak az EUMSZ 65. cikkben foglalt indokokra és az ilyen korlátozást esetlegesen igazoló nyomós közérdekre.

- 69 A fentiekre tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 49. cikk és az EUMSZ 63. cikkel ellentétes az osztalék gazdasági kettős adóztatásának elkerülésére irányuló olyan tagállami szabályozás, mint amely az alapügyben szerepel, és amely lehetővé teszi az anyavállalat számára, hogy a leányvállalatai által fizetett osztaléknak a részvényesei közötti újrafelosztása után fizetendő forrásadóba beszámítsa az ezen osztalék fizetéséhez kapcsolódó adójóváírást, amennyiben az az e tagállamban letelepedett leányvállalattól származik, ezt a lehetőséget azonban nem biztosítja, ha ez az osztalék más tagállamban letelepedett leányvállalattól származik, mivel e szabályozás ez utóbbi esetben nem teszi lehetővé az ezen osztalék e leányvállalat általi kifizetéséhez kapcsolódó adójóváírást.

A második kérdésről

- 70 A kérdést előterjesztő bíróság a második kérdésével lényegében arra keresi a választ, hogy amennyiben az alapügyben szóban forgó adószabályozás önmagában nem vezet a fizetendő adónak az adóköteles személy általi harmadik személyre történő áthárításához, az uniós joggal ellentétes-e az, hogy a hatóság az anyavállalat által megfizetett összeg visszatérítését megtagadja akár az alapján, hogy e visszatérítés az anyavállalat jogalap nélküli gazdagodását eredményezné, akár az alapján, hogy anyavállalat által megfizetett összeg nem jelent számára számviteli vagy adóterhet, hanem csupán a részvényesek között újrafelosztható összeget csökkenti.
- 71 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az uniós jog szabályainak megsértésével valamely tagállamban kivetett adók visszatérítéséhez való jog a Bíróság által értelmezett uniós rendelkezések által a jogalanyok számára biztosított jogból ered, és azt kiegészíti (lásd többek között a 199/82. sz. San Giorgio-ügyben 1983. november 9-én hozott ítélet [EBHT 1983., 3595. o.] 12. pontját; valamint a C-397/98. és C-410/98. sz., Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben 2001. március 8-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-1727. o.] 84. pontját). A tagállam tehát főszabály szerint köteles az uniós jog megsértésével kivetett adók visszafizetésére (a C-192/95–C-218/95. sz.,

Comateb és társai egyesített ügyekben 1997. január 14-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-165. o.] 20. pontja; a fent hivatkozott Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 84. pontja; a C-147/01. sz., Weber's Wine World és társai ügyben 2003. október 2-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-11365. o.] 93. pontja, valamint a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 202. pontja).

⁷² Mindazonáltal az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében az uniós jog nem zárja ki, hogy valamely nemzeti jogrendszer megtagadja a jogalap nélkül beszedett adók visszatérítését olyan körülmények között, amelyek a jogosultak jogalap nélküli gazdagodását eredményeznék (a 104/86. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 1988. március 24-én hozott ítélet [EBHT 1988., 1799. o.] 6. pontja; a C-343/96. sz. Dilexport-ügyben 1999. február 9-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-579. o.] 47. pontja; a C-441/98. és C-442/98. sz. Michailidis egyesített ügyekben 2000. szeptember 21-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-7145. o.] 31. pontja, valamint a C-309/96. sz. Marks & Spencer ügyben 2008. április 10-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-2283. o.] 41. pontja). Az uniós jogrendben e téren biztosított jogok védelme nem vonja tehát maga után az uniós jog megsértésével kivetett adók, illetékek és díjat visszatérítését, amennyiben megállapítható, hogy az ezen adók fizetésére kötelezett személy ezen adókat ténylegesen áthárította más adóalanyokra (lásd a fent hivatkozott Comateb és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 21. pontját, valamint a C-398/09. sz., Lady & Kid és társai ügyben 2011. szeptember 6-án hozott ítélet [EBHT 2011., I-7375. o.] 18. pontját).

⁷³ Ahogy az azonban az ítélkezési gyakorlatból következik, mivel a visszatérítés ilyen megtagadása az uniós jogrendből fakadó alanyi jog korlátozása, azt megszorítóan kell értelmezni (a fent hivatkozott Weber's Wine World és társai ügyben hozott ítélet 95. pontja, valamint a fent hivatkozott Lady & Kid és társai ügyben hozott ítélet 20. pontja).

⁷⁴ Következésképpen – ahogyan az a fent hivatkozott Lady & Kid és társai ügyben hozott ítélet 20. és 25. pontjából kitűnik – a tartozatlan adónak az adóalany által a vevőre való közvetlen áthárítása képezi az uniós jog megsértésével kivetett adók visszatérítéséhez való jog alóli egyetlen kivételt.

- 75 A jelen esetben maga a kérdést előterjesztő bíróság állapítja meg, hogy az alapügyben szereplő szabályozás, amely egyébként az osztalékfizetéskor az anyavállalat által megfizetett forrásadóra, és nem pedig a termékek értékesítése során kivetett adóra vonatkozik, nem eredményezi az említett forrásadó olyan harmadik személyekre való áthárítását, mint a fent hivatkozott ítélkezési gyakorlatban érintett vevő.
- 76 Ilyen körülmények között a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy amennyiben az olyan nemzeti adószabályozás, mint amely az alapügyben szerepel, önmagában nem vezet a tartozatlanul megfizetett adónak az adóköteles személy általi harmadik személyre történő áthárításához, az uniós joggal ellentétes az, hogy a tagállam az anyavállalat által megfizetett összeg visszatérítését megtagadja akár az alapján, hogy e visszatérítés az anyavállalat jogalap nélküli gazdagodását eredményezné, akár az alapján, hogy anyavállalat által megfizetett összeg nem jelent számára számviteli vagy adóterhet, hanem csupán a részvényesek között újrafelosztható összeget csökkenti.

A harmadik kérdésről

- 77 Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvével ellentétes-e az, hogy az összegek anyavállalatnak történő olyan visszatérítése, amely ugyanazon adórendszer alkalmazását biztosítja az anyavállalat Franciaországban és a más tagállamokban letelepedett leányvállalatai által fizetett, az anyavállalat általi újrafelosztást lehetővé tevő osztalék tekintetében, ahhoz a feltételhez van kötve, hogy az adóköteles személy minden egyes vitatott osztalékkal kapcsolatban benyújtja a kizárólag számára rendelkezésre álló bizonyítékokat, különösen a más tagállamokban letelepedett leányvállalatok által elért nyereség alapján ténylegesen kivetett adó mértékére és a ténylegesen megfizetett adó összegére vonatkozóan, míg a Franciaországban letelepedett leányvállalatok tekintetében e bizonyítékokat – a hatóság számára ismertek lévén – nem kell benyújtani.

- 78 E tekintetben az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében az EUSZ 4. cikkben előírt együttműködés elvének alkalmazásával a tagállamok bíróságainak feladata a jogalanyok számára az uniós jog közvetlen hatályából eredő jogvédelem biztosítása (lásd ebben az értelemben a 33/76. sz., Rewe-Zentralfinanz és Rewe-Zentral ügyben 1976. december 16-án hozott ítélet [EBHT 1976., 1989. o.] 5. pontját; a 45/76. sz. Comet-ügyben 1976. december 16-án hozott ítélet [EBHT 1976., 2043. o.] 12. pontját; a C-213/89. sz., Factortame és társai ügyben 1990. június 19-én hozott ítélet [EBHT 1990., I-2433. o.] 19. pontját, valamint a C-432/05. sz. Unibet-ügyben 2007. március 13-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-2271. o.] 38. pontját).
- 79 Mivel a vonatkozó uniós szabályozás hiányában az egyes tagállamok belső jogrendjének feladata, hogy kijelölje a hatáskörrel rendelkező bíróságokat, és meghatározza azon jogok védelmének biztosítását szolgáló keresetek eljárási szabályait, amelyek az uniós jogból erednek a jogalanyok számára, azzal, hogy e szabályok egyfelől nem lehetnek kedvezőtlenebbek, mint azok, amelyek a hasonló nemzeti keresetekre vonatkoznak (egyenértékűség elve), és másfelől nem tehetik gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé a közösségi jogrend által biztosított jogok gyakorlását (hatékony érvényesülés elve) (a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 203. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 80 Szintén a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak megállapítása, hogy a gyakorlatban milyen módon kell orvosolni a letelepedés szabadsága és a tőke szabad mozgása akadályozása tilalmának megsértését.
- 81 Márpedig a harmadik kérdés magában foglalja azt, hogy – kérdést előterjesztő bíróság szerint – amennyiben megállapítják a szabad letelepedés és a tőke szabad mozgásának korlátozását, a Franciaországban és a más tagállamban letelepedett leányvállaltól kapott osztalékban részesülők közötti egyenlő bánásmód biztosítása érdekében a más tagállamban letelepedett leányvállalatoknak olyan adójóváírást kell biztosítani, mint amelyet az első tagállamban letelepedett leányvállalatok igénybe vehetnek.

- 82 Emlékeztetni kell arra, hogy a tagállami adóhatóságok megkövetelhetik az adóalanytól az általuk annak értékeléséhez szükségesnek tartott igazolások benyújtását, hogy a kérdéses szabályozás által biztosított adójóváírás feltételei teljesülnek-e, és következésképpen helye van-e az említett kedvezmény megadásának (lásd ebben az értelemben a C-136. sz. Danner-ügyben 2002. október 3-án hozott ítélet [EBHT 2002., I-8147. o.] 50. pontját; a C-422/01. sz., Skandia és Ramstedt ügyben 2003. június 26-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-6817. o.] 43. pontját; a C-318/07. sz. Persche-ügyben 2009. január 27-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-359. o.] 54. pontját; a fent hivatkozott Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen egyesített ügyekben hozott ítélet 95. pontját, valamint a C-262/09. sz., Meilicke és társai ügyben 2011. június 30-án hozott ítélet [EBHT 2011., I-5669. o.] 45. pontját).
- 83 E tekintetben az Accor azzal érvel, hogy az adójogi szabályozás azon alapul, hogy az osztalékfizető leányvállalat csupán társasági adót köteles fizetni, mivel az adójóváírás mindig a fizetett osztalék 50%-ával egyezik meg. Következésképpen az Accor szerint elegendő annak bizonyítása, hogy az osztalékfizető leányvállalat a letelepedési helye szerinti tagállamban társaságiadó-alany.
- 84 A Bizottság szerint jogosan vehető figyelembe ugyan a leányvállalat által a letelepedési helye szerinti tagállamban megfizetett adó, az alapügyben szóban forgó szabályozás keretében azonban nincs szoros kapcsolat a megfizetett adó és az adójóváírás összege között, és elegendő a leányvállalat letelepedési helye szerinti tagállam adójának törvényes mértékére hivatkozni.
- 85 A francia kormány, valamint az Egyesült Királyság Kormánya szerint az alapeljárásban szereplő szabályozás esetleges hátrányosan megkülönböztető hatásának orvoslására olyan adójóváírást kellene alkalmazni, amelynek összege lehetővé teszi a leányvállalat letelepedésének helye szerinti tagállamban megfizetett adó kiegyenlítését, és amelyet azon adó függvényében kellene kiszámítani, amelynek hatálya alá e tagállamban a leányvállalat által fizetett osztalék alapját képező nyereség tartozott. A francia kormány megállapítja, hogy az adójóváírásra és forrásadóra vonatkozó szabályozás a fizetett osztalék gazdasági kettős adóztatásának csökkentését jelentette, tiszteletben tartva az adósemlegesség követelményét, valamint hogy a gazdasági kettős adóztatás csökkentése figyelembe vette azon társasági adó szintjét, amelyet a francia leányvállalatoknak

előzetesen ténylegesen meg kellett fizetniük. Következésképpen e kormány szerint az adójóváírás nem haladhatta meg az általános mértékkel, a fizetett osztalék alapját képező nyereségre kivetett társasági adó összegét, és amennyiben a mögöttes nyereséget annyira csökkentett adómérték terhelte, hogy az adójóváírás meghaladta az előzetesen megfizetett társasági adót, a forrásadó követelhető volt abban a mértékben, amennyivel az adójóváírás meghaladta a társasági adót.

⁸⁶ A nemzeti jog értelmezésére egyedül hatáskörrel rendelkező, kérdést előterjesztő bíróság feladata abban a kérdésben határozni, hogy az alapügyben szereplő szabályozás milyen mértékben alapult az osztalékfizetés alapját képező nyereség után megfizetett adó és az adójóváírás összege közötti szoros kapcsolaton.

⁸⁷ Mindazonáltal meg kell jegyezni, hogy az ítélezési gyakorlatból ugyan az következik, hogy az uniós jog megköveteli, hogy ha valamely tagállam a belföldi társaságok által a belföldi illetőségűek részére fizetett osztalék tekintetében alkalmazza a gazdasági kettős adóztatás elkerülésének módszerét, ugyanolyan bánásmódban kell részesítenie a külföldi társaságok által a belföldi illetőségűek részére fizetett osztalékot (lásd a fent hivatkozott *Test Claimants in the FII Group Litigation* ügyben hozott ítélet 72. pontját), e jog nem kötelezi a tagállamokat arra, hogy a külföldi társaságokba fektető adóalanyokat előnyben részesítse a belföldi társaságokba befektetőkhez képest (lásd ebben az értelemben a C-298/05. sz. *Columbus Container Services* ügyben 2007. december 6-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-10451. o.] 39. és 40. pontját, valamint a fent hivatkozott *Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen* egyesített ügyekben hozott ítélet 89. pontját).

⁸⁸ Következésképpen a Bíróság már megállapította, hogy az uniós jog nem tiltja, hogy valamely tagállam az osztalékok adómentességére vonatkozó szabályok alkalmazásával kerülje el a belföldi társaság által kapott osztalékok többszörös adóztatását abban az esetben, ha azokat belföldi társaság fizeti, ugyanakkor a beszámítás módszer segítségével kerülje el az említett osztalékok többszörös adóztatását abban az esetben, ha azokat külföldi társaság fizeti, feltéve azonban, hogy a külföldről származó

osztalékokat terhelő adó mértéke nem haladja meg a belföldről származó osztaléokra alkalmazott adó mértékét, és az adójóváírás összege legalább megegyezik az osztalékot fizető társaság szerinti tagállamban fizetett összeggel az osztalékban részesülő társaság szerinti tagállamban kivetett adó összege erejéig (lásd a fent hivatkozott *Test Claimants in the FII Group Litigation* ügyben hozott ítélet 48. és 57. pontját, valamint a fent hivatkozott *Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen* egyesített ügyekben hozott ítélet 89. pontját, és a C-201/05. sz. *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation* ügyben 2008. április 23-án hozott végzés [EBHT 2008., I-2875. o.] 39. pontját).

⁸⁹ A Bíróság úgy ítélte meg, hogy abban az esetben, ha a külföldről származó osztalék alapját képező nyereséget terhelő adó az osztalékot fizető társaság szerinti tagállamban alacsonyabb, mint az osztalékban részesülő társaság szerinti tagállamban kivetett adó, ez utóbbinak teljes mértékű adójóváírást kell biztosítania az osztalékot fizető társaság által a letelepedése szerinti tagállamban befizetett adónak megfelelő összegben (a fent hivatkozott *Test Claimants in the FII Group Litigation* ügyben hozott ítélet 51. pontja, valamint a fent hivatkozott *Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen* egyesített ügyekben hozott ítélet 87. pontja).

⁹⁰ Amennyiben ezzel szemben az e nyereséget terhelő adó az osztalékot fizető társaság szerinti tagállamban magasabb, mint az osztalékban részesülő társaság szerinti tagállamban kivetett adó, ez utóbbi kizárólag az osztalékban részesülő társaság által fizetendő társasági adó összegéig köteles adójóváírást biztosítani. E tagállam nem köteles visszafizetni a különbséget, vagyis az osztalékot fizető társaság szerinti tagállamban befizetett összegnek az osztalékban részesülő társaság szerinti tagállamban befizetett adót meghaladó részét (lásd a fent hivatkozott *Test Claimants in the FII Group Litigation* ügyben hozott ítélet 52. pontját, valamint a fent hivatkozott *Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen* egyesített ügyekben hozott ítélet 88. pontját).

⁹¹ Ami az alapügyben szereplő szabályozást illeti, ha a tagállamnak a más tagállamban letelepedett társaságból eredő osztalékban részesülőknek olyan adójóváírást kellene biztosítania, amely mindig ezen osztalék összegének a felével egyezne meg, ahogyan azt az Accor kérelmezi, ez azt jelentené, hogy ezen osztalék kedvezőbb bánásmódban

részesülne, mint az első tagállamból származó osztalék, amennyiben az az adómérték, amely alá ezen osztalékot fizető társaság a letelepedési helye szerinti tagállamban tartozik, alacsonyabb, mint az első tagállamban alkalmazott adómérték.

- 92 Következésképpen a tagállamnak meg kell tudnia határozni az osztalékfizető társaság letelepedési helye szerinti államban megfizetett társasági adó összegét, amelynek az osztalékban részesülő anyavállalatnak biztosított adójóváírás tárgyát kell képeznie. Így azzal ellentétben, amit az Accor állít, nem elegendő azt bizonyítani, hogy az osztalékot fizető társaság a letelepedési helye szerinti tagállamban adót fizetett a kifizetett osztalék alapját képező nyereség után, hanem az említett nyereséget ténylegesen terhelő adó jellegére és mértékére vonatkozó információkat is elő kell terjeszteni.
- 93 Ilyen körülmények között az ügyviteli terhek, és különösen az a tény, hogy a nemzeti adóhivatal az osztalékot fizető társaságnak a letelepedési helye szerinti tagállamban elért nyereségét ténylegesen terhelő adóra vonatkozóan információt kér, nem tekinthető túlzott mértékűnek, és nem sérti az egyenértékűség és a hatékony érvényesülés elvét.
- 94 Ami egyrészt ugyanis az egyenértékűség elvét illeti, maga a kérdést előterjesztő bíróság a harmadik kérdésben állapítja meg, hogy a Franciaországban letelepedett leányvállalat által fizetett osztalékot illetően a ténylegesen kivetett adó mértékére és a ténylegesen megfizetett adó összegére vonatkozó információk ismertek a hatóság számára.
- 95 Másrészt, ahogyan azt a főtanácsnok az indítványa 102. pontjában megállapítja, a jelen ítélet 82. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatból következik, hogy az uniós joggal nem ellentétes az, hogy a releváns igazolások benyújtásának terhére elsősorban az érintett anyavállalat viselje.

96 Az osztalékban részesülő társaság maga nem rendelkezik ugyan a más tagállamban letelepedett leányvállalata által fizetett osztalékot terhelő társasági adóra vonatkozó valamennyi információval, ezek az információk azonban főszabály szerint ismertek ezen utóbbi társaság számára. Márpedig ilyen körülmények között az anyavállalat számára valamennyi, az osztalékfizető leányvállalata által befizetett adóra vonatkozó szükséges információ szolgáltatásában álló nehézség nem az információk összetettségére, hanem az információkkal rendelkező társaság együttműködésének a hiányára vezethető vissza. Következésképpen az információáramlás anyavállalat által tapasztalt hiánya nem olyan probléma, amelyet az érintett tagállamnak kellene kiküszöbölnie (lásd a fent hivatkozott *Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen* egyesített ügyekben hozott ítélet 98. pontját).

97 Ezenkívül, ellentétben azzal, amit az *Accor* állít, az a körülmény, hogy a adóhatóság igénybe veheti az 1992. február 25-i 92/12/EGK tanácsi irányelvvel (HL L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 179. oldal) módosított, a tagállamok illetékes hatóságainak kölcsönös segítségnyújtásáról a közvetlen adóztatás területén [helyesen: a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen és közvetett adóztatás területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról] szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelv (HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. oldal; a továbbiakban: 77/799 irányelv) szerinti kölcsönös segítségnyújtási mechanizmust, nem jelenti azt, hogy köteles lenne mentesíteni az osztalékban részesülő anyatársaságot az alól, hogy bizonyítékot szolgáltatasson számára az osztalékot fizető társaság által egy másik tagállamban befizetett adóról (lásd a fent hivatkozott *Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen* egyesített ügyekben hozott ítélet 100. pontját, valamint a fent hivatkozott *Meilicke és társai* ügyben hozott ítélet 50. pontját).

98 Ugyanis a Bíróság azzal kapcsolatban, hogy a 77/799 irányelv előírja a nemzeti adóhatóságok számára azt a lehetőséget, hogy megkérjék azokat az információkat, amelyeket maguk nem tudnak beszerezni, megállapította, hogy a 77/799 irányelv 2. cikkének (1) bekezdésében a „kérheti” kifejezés alkalmazása arra utal, hogy bár az említett hatóságok kérhetnek információt valamely másik tagállam illetékes hatóságától, e kérés nem jelent kötelezettséget. Minden tagállam maga értékeli azon konkrét eseteket, amelyekben a területén illetőséggel rendelkező adóalanyok által végrehajtott ügyletekre vonatkozó információk hiányosak, és maga dönti el, hogy ezek az esetek indokolják-e a másik tagállamhoz intézett információkérést (a C-184/05. sz. *Twoh*

International ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-7897. o.] 32. pontja, valamint a fent hivatkozott Persche-ügyben hozott ítélet 65. pontja; a fent hivatkozott Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen egyesített ügyekben hozott ítélet 101. pontja, és a fent hivatkozott Meilicke és társai ügyben hozott ítélet 51. pontja).

- ⁹⁹ Ami a hatékony érvényesülés elvének tiszteletben tartását illeti, meg kell állapítani először is, hogy a megkövetelt igazolásoknak lehetővé kell tenniük az adózás szerinti tagállam adóhatóságai számára annak egyértelmű és pontos vizsgálatát, hogy az adókedvezmény nyújtásának a feltételei teljesülnek-e, az igazolások azonban nem ölthetnek különleges formát, mivel az értékelést nem szabad túl formálisan végezni (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Meilicke és társai ügyben hozott ítélet 46. pontját).
- ¹⁰⁰ Másodszor a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az osztalék alapját képező nyereség után ténylegesen kivetett adó mértékére és ténylegesen megfizetett adó összegére vonatkozó bizonyítékokat a gyakorlatban nem lehetetlen, vagy túlzottan nehéz-e beszerezni, figyelembe véve többek között az osztalékfizető társaság letelepedési helye szerinti tagállamnak a kettős adóztatás megelőzésére, és a fizetendő társasági adó nyilvántartására, valamint az ügyviteli vagy számviteli iratok megőrzésére vonatkozó szabályozását.
- ¹⁰¹ Az említett bizonyítékok benyújtására vonatkozó felhívást ezenkívül az ügyviteli vagy számviteli iratokra vonatkozó, a leányvállalat letelepedési helye szerinti tagállam joga szerinti törvényes megőrzési időszakban kell megküldeni. Ahogy azt az Accor előadja, az adójóváírás számára való biztosításához nem kérhető tőle olyan időszakra vonatkozó dokumentumok benyújtása, amely jelentősen meghaladja az ügyviteli és számviteli iratok megőrzésére vonatkozó törvényes kötelezettség időtartamát.

- 102 A fentiekre tekintettel a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvével nem ellentétes az, hogy az összegek anyavállalatnak történő olyan visszatérítése, amely ugyanazon adórendszer alkalmazását biztosítja az anyavállalat Franciaországban és a más tagállamokban letelepedett leányvállalatai által fizetett, az anyavállalat általi újrafelosztást lehetővé tevő osztalék tekintetében, ahhoz a feltételhez van kötve, hogy az adóköteles személy minden egyes vitatott osztalékkal kapcsolatban benyújtja a kizárólag számára rendelkezésre álló bizonyítékokat, különösen a más tagállamokban letelepedett leányvállalatok által elért nyereség alapján ténylegesen kivetett adó mértékére és a ténylegesen megfizetett adó összegére vonatkozóan, míg a Franciaországban letelepedett leányvállalatok tekintetében e bizonyítékokat – a hatóság számára ismertek lévén – nem kell benyújtani. Ezen bizonyítékok benyújtását azonban csupán akkor lehet megkövetelni, amennyiben a más tagállamokban letelepedett leányvállalatok adófizetésére vonatkozó bizonyítékokat a gyakorlatban nem lehetetlen vagy túlzottan nehéz beszerezni, tekintettel többek között az említett tagállamnak a kettős adóztatás megelőzésére, és a fizetendő társasági adó nyilvántartására, valamint az ügyviteli vagy számviteli iratok megőrzésére vonatkozó szabályozására. A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az alapügyben teljesülnek-e ezen feltételek.

A költségekről

- 103 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

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

- 1) Az EUMSZ 49. cikkel és az EUMSZ 63. cikkel ellentétes az osztalék gazdasági kettős adóztatásának elkerülésére irányuló olyan tagállami szabályozás, mint amely az alapügyben szerepel, és amely lehetővé teszi az anyavállalat számára, hogy a leányvállalatai által fizetett osztaléknak a részvényesei közötti újrafelosztása után fizetendő forrásadóba beszámítsa az ezen osztalék fizetéséhez kapcsolódó adójóváírást, amennyiben az az e tagállamban letelepedett leányvállalattól származik, ezt a lehetőséget azonban nem biztosítja, ha ez az osztalék más tagállamban letelepedett leányvállalattól származik, mivel e szabályozás ez utóbbi esetben nem teszi lehetővé az ezen osztalék e leányvállalat általi kifizetéséhez kapcsolódó adójóváírást.
- 2) Amennyiben az olyan nemzeti adószabályozás, mint amely az alapügyben szerepel, önmagában nem vezet a tartozatlanul megfizetett adónak az adóköteles személy általi harmadik személyre történő áthárításához, az uniós joggal ellentétes az, hogy a tagállam az anyavállalat által megfizetett összeg visszatérítését megtagadja akár az alapján, hogy e visszatérítés az anyavállalat jogalap nélküli gazdagodását eredményezné, akár az alapján, hogy anyavállalat által megfizetett összeg nem jelent számára számviteli vagy adóterhet, hanem csupán a részvényesek között újrafelosztható összeget csökkenti.
- 3) Az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvével nem ellentétes az, hogy az összegek anyavállalatnak történő olyan visszatérítése, amely ugyanazon adórendszer alkalmazását biztosítja az anyavállalat Franciaországban és a más tagállamokban letelepedett leányvállalatai által fizetett, az anyavállalat általi újrafelosztást lehetővé tevő osztalék tekintetében, ahhoz a feltételhez van kötve, hogy az adóköteles személy minden egyes vitatott osztalékkal kapcsolatban benyújtja a kizárólag számára rendelkezésre álló bizonyítékokat, különösen a más tagállamokban letelepedett leányvállalatok által elért nyereség alapján ténylegesen kivetett adó mértékére és a ténylegesen megfizetett adó összegére vonatkozóan, míg a Franciaországban letelepedett

leányvállalatok tekintetében e bizonyítékokat – a hatóság számára ismertek lévén – nem kell benyújtani. Ezen bizonyítékok benyújtását azonban csupán akkor lehet megkövetelni, amennyiben a más tagállamokban letelepedett leányvállalatok adófizetésére vonatkozó bizonyítékokat a gyakorlatban nem lehetetlen vagy túlzottan nehéz beszerezni, tekintettel többek között az említett tagállamnak a kettős adóztatás megelőzésére, és a fizetendő társasági adó nyilvántartására, valamint az ügyviteli vagy számviteli iratok megőrzésére vonatkozó szabályozására. A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az alapügyben teljesülnek-e ezen feltételek.

Aláírások