

ELEANOR SHARPSTON

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2008. január 24.¹

1. A francia Conseil d'État (Államtanács) előzetes döntéshozatal iránti kérelme az „anya- és leányvállalat”-irányelv² 4. cikke és 7. cikke (2) bekezdésének értelmezésére irányul.

(bármely más részvényeshez hasonlóan) az osztalék mint jövedelem után fizet adót. Ugyanaz a jövedelem így kétszer adózik a különböző adóalanyok esetében. Ez gazdasági kettős adóztatást jelent.

2. Az irányelv leginkább az általa megoldani kívánt szélesebb probléma hátterével együtt érthető meg.

A vállalatcsoporton belüli osztalék adóztatása

3. A leányvállalat osztalékot fizet anyavállalatának. Az osztalékot a nyereségből fizeti ki. Amikor a vállalatcsoport minden tagja adózási szempontból ugyanazon tagállamban rendelkezik illetőséggel, a leányvállalat az után a nyereség után adózik, amely alapján osztalékot fizet, az anyavállalat pedig

4. E kettős adóztatás kiküszöbölése érdekében egyes tagállamok „beszámítási rendszert” vezettek be, amelyben a részvényesek az osztalékfizetés alapjául szolgáló nyereséget terhelő társasági adó egészét vagy egy részét kitevő adójóváírásban részesülnek. Az adójóváírás beszámítható a részvényesek által az osztalék után fizetendő jövedelemadóba, így szüntetve meg vagy csökkentve a kettős adóztatást. Franciaország korábban alkalmazta ezt a fajta nemzeti adójóváírást, az *avoir fiscal*.³

5. Az osztalék tekintetében ilyen adójóváírást engedélyező tagállamok biztosak akarnak lenni abban, hogy a társasági adót tényleg

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – A különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv (HL L 225., 6. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.; a továbbiakban: irányelv). Az irányelvet később módosították, de – a felperes szerint – az alapeljárás kizárólag az eredeti változatot érinti.

3 – A Code général des impôts (általános adótörvénykönyv) 158a. cikkében megállapítva.

befizették azon nyereség után, amelyből az osztalékot kifizették. A beszámítási rendszerekben ezért az adójóváírást maga után vonó osztalékot fizető társaságokra speciális adóvetnek ki, általában adóelőleget. Franciaország korábban alkalmazott ilyen beszámítható adót, a *précompte mobilier-t*.⁴

6. Ahol a vállalatcsoport az adott tagállamban alapított anyavállalatot és egy vagy több, egy vagy több más tagállamban alapított leányvállalatot foglal magában, a leányvállalat által az anyavállalatnak történő határon átnyúló osztalékfizetés nyilvánvalóan többféle adózási kérdést fog felvetni.

7. A legtöbb tagállam adót vet ki a területén illetőséggel bíró társaságok külföldi jövedelmére, amely hagyományosan magában foglalja a külföldi leányvállalatok által kifizetett osztalékot. A legtöbb tagállam szintén megadóztatja a külföldi illetőségű társaságnak a saját területén keletkezett jövedelmét, és hagyományosan levonja a határon átnyúló osztalékra a származási helyen kivetett adót. Az ilyen forrásadó biztosítja, hogy a leányvállalat tagállama olyan részvényesektől jusson adóbevételekhez, akiket nem érne el közvetlen adóketéssel.

8. Amikor az anyavállalat külföldi leányvállalattól osztalékjövdelemhez jut, a jövedelem jellemzően már kétszer adózott, alapja volt egyrészt a leányvállalat nyereségére kivetett, a leányvállalat által fizetendő külföldi társasági adónak (amelynek nyereségből az osztalékot is fizetik); másrészt az osztalékra kivetett, az anyavállalat által fizetendő külföldi forrásadónak (amelyet ténylegesen a leányvállalat von le és utal át a külföldi adóhatóságnak). Ez ismét gazdasági kettős adóztatás. Ha az osztalék mind a leányvállalat tagállama forrásadójának, mind az anyavállalat tagállama társasági adójának tárgya, a társaság ugyanarra a jövedelemre vonatkozóan két tagállamban fog adót fizetni. Ez jogi kettős adóztatás.

9. Az osztalék ilyen gazdasági és/vagy jogi kettős adóztatásának csökkentése vagy kiküszöbölése érdekében a legtöbb tagállam hagyományosan – egyoldalúan vagy kettős adóztatás elkerüléséről szóló megállapodások alapján – felmentést adott a területükön adózási szempontból illetőséggel rendelkező osztalékban részesülőknek a mentességi vagy a beszámítási módszert alkalmazva.

10. A mentességi módszer szerint a mentesítés feltételeinek megfelelő külföldi jövedelem teljes mértékben mentes a belső

4 – A Code général des impôts (általános adótörvénykönyv) 223f. cikkében megállapítva.

társasági és jövedelemadó alól. A beszámítási módszer alapján az ország továbbra is megadóztatja a külföldi jövedelmet, de adójóváírást tesz lehetővé a jövedelmet terhelő meghatározott külföldi adókra (például az osztalék alapjául szolgáló nyereség adója és/vagy az osztalékra kivetett forrásadó), amelyet aztán beszámíthatnak a nemzeti adófizetési kötelezettségbe.

11. A Franciaország és más tagállamok között kötött adóügyi egyezmények értelmében ilyen külföldi adójóváírást (*credit d'impôt étranger-t*) abban az esetben engedélyeznek a Franciaországban székhellyel rendelkező anyavállalatnak a más tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalata által felosztott nyereség után, ha a felosztott nyereségre ebben a tagállamban forrásadót vetettek ki. A külföldi adójóváírás megegyezik a forrásadó összegével.

Az irányelv

12. Az irányelv célja, hogy kiküszöbölje azokat a hátrányokat, amelyek az anya- és leányvállalatokból álló csoportok kialakításával együttműködni kívánó különböző tagállambeli társaságokat éri az ugyanazon tagállambeli társaságokhoz képest.⁵

5 – A második és harmadik preambulumbekkezdés.

13. Az irányelv 3. cikke (1) bekezdése a) pontja előírja, hogy a tagállamok anyavállalatnak minősítsék legalább azokat a társaságokat,⁶ amelyek adózási szempontból valamely tagállamban rendelkeznek illetőséggel, és más tagállambeli (a 3. cikk (1) bekezdése b) pontjában „leányvállalatként” meghatározott) társaság alaptőkéjéből legalább 25%-kal⁷ részesednek.

14. A 4. cikk (1) bekezdése előírja, hogy ha a valamely tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalat más tagállamban illetőséggel bíró leányvállalattól osztalékot kap, az anyavállalat tagállama tartózkodik az osztalék adózatásától (mentességi módszer), vagy adóztatja azt, miközben felhatalmazza az anyavállalatot, hogy vonja le az esedékes adó összegből a leányvállalat által az osztalék útján felosztott nyereségre megfizetett társasági adót (beszámítási módszer).

15. A 4. cikk (2) bekezdése értelmében azonban, a tagállamok előírhatják, hogy az anyavállalat adóköteles nyereségéből ne lehessen levonni semmilyen, a részesedéssel

6 – Pontosabban: minden társaság, amely az irányelv mellékletében felsorolt formák egyikét veszi fel, és amely a 2. cikk c) pontjában felsorolt adók egyikének alanya.

7 – Ezt az alsó küszöböt 2004. február 2-i hatállyal 20%-ra, illetve 2007. január 1-jei hatállyal 15%-ra szállították le, 2009. január 1-jei hatállyal pedig 10%-ra csökkentik: a 90/435/EGK irányelv módosításáról szóló, 2003. december 22-i 2003/123/EK tanácsi irányelv (HL L 7., 41. o.).

kapcsolatos fizetési kötelezettséget, illetve a leányvállalat nyereségfelosztásából származó veszteséget. Ahol ilyen esetben a részesedésre vonatkozó ügyviteli költségeket átalányösszegként rögzítik, a rögzített összeg „nem haladhatja meg a leányvállalat által felosztott nyereség 5%-át”.

16. Az 5. cikk (1) bekezdése előírja a tagállamok számára, hogy mentesítsék a forrásadó alól azon nyereséget, amelyet a leányvállalat oszt fel az anyavállalata számára. Görögország, Németország és Portugália azonban eltérhetnek ettől, és – különböző átmeneti időszakok alatt – forrásadót vehetnek ki a leányvállalatok által a más tagállamok anyavállalatai számára „felosztott nyereségre”.⁸

17. A 7. cikk (2) bekezdése előírja:

„Ezen irányelv nem érinti azon nemzeti vagy megállapodáson alapuló rendelkezéseket, amelyeket az osztlékok gazdasági kettős adóztatásának kiküszöbölésére vagy mérséklésére szántak, különös tekintettel azon

rendelkezésekre, amelyek az osztlékban részesülők adójóváírására vonatkoznak.”

18. Az 1. cikk (2) bekezdése értelmében az irányelv „nem zárhatja ki az egyes országok hazai vagy megállapodáson alapuló olyan rendelkezéseinek alkalmazását, amelyek a csalás vagy a visszaélés megakadályozásához szükségesek”.

19. Az irányelv 1992. január 1-jéig szabott határidőt az átültetésre, az 5. cikk átmeneti rendelkezéseinek sérelme nélkül.

A nemzeti szabályozás⁹

20. Franciaország az irányelv 4. cikke (1) bekezdésében foglalt mentességi módszert választotta. Ennek megfelelően a *Code général des impôts*¹⁰ 216. cikke (a

8 – Az 5. cikk (2), (3), illetőleg (4) bekezdése. A 7. lábjegyzetben hivatkozott 2003/123 irányelv eltörölte az átmeneti rendelkezéseket.

9 – Ahogy azt leírta a kérdést előterjesztő bíróság, amelyhez 2003. december 22-én megsemmisítésért nyújtottak be keresetet. Az *avoir fiscal* és a *précompte mobilier*-t azóta hatályon kívül helyezték (2005. január 1-jei hatállyal).

10 – Az 1999. évi költségvetési törvény (98-1266. sz., 1998. december 30., JORF 20050) 43. cikk (1) bekezdéséből következő változat szerint, ahogy azt a 2000. évi költségvetési törvény (1172-99. sz., 1999. december 30., JORF 19914) 20. cikke módosította.

továbbiakban: a CGI 216. cikke) előírja, hogy az anyavállalat-rendszer alkalmazására jogsultságot teremtő,¹¹ az anyavállalat adott adóév során fennálló részesedéseiből szerzett nettó jövedelmet le lehet vonni az anyavállalat teljes nettó nyereségéből, a költségekre és a terhekre eső rész levonásával, amely a részesedések teljes nettó nyereségének 5%-ában került rögzítésre, az adójóváírást¹² is beleértve. E rendelkezés hatása, hogy a szóban forgó 5%-ot visszaillesztik az anyavállalat adóköteles jövedelméhez. Erre „visszaillesztett 5%”-ként fogok utalni.

146. cikkének (2) bekezdése) értelmében a külföldi leányvállalttól kapott osztaléknak az anyavállalat által a saját részvényesei részére történő kifizetése esetén *précompte mobilier* alkalmazásának van helye; az adójóváírások csak akkor számíthatók be a *précompte mobilier-be*, ha öt évnél nem régebben kifizetett osztalékhoz kapcsolódnak. Egy törvény által nem szabályozott engedmény értelmében, az adójóváírások adott esetben beszámíthatók az abban az esetben fizetendő forrásadóba is, ha az anyavállalat az osztalékot olyan személyek részére fizeti ki, akiknek vagy amelyeknek adójogi illetősége, illetve székhelye nem Franciaországban található.

21. Egy közigazgatási utasítás¹³ előírja, hogy a CGI 216. cikkében szabályozott adójóváírás magában foglalja mind a Franciaországban keletkezett jövedelmekre vonatkozó nemzeti adójóváírást (*avoir fiscal*), mind pedig a Franciaországgal kettős adóztatás elkerüléséről szóló megállapodást kötött országokban székhellyel rendelkező leányvállalatra vonatkozó külföldi adójóváírást (*credit d'impôt étranger*).

A jelen ügyben előterjesztett kérdés

22. A Code général des impôts 146. cikkének (2) bekezdése (a továbbiakban: a CGI

23. A Banque Fédérative du Crédit Mutuel (a továbbiakban: Banque Fédérative) kérészetet nyújtott be a Conseil d'État előtt az utasítás megsemmisítése iránt. Azt állította, hogy az utasítás – azzal, hogy a vissza-illesztett 5% számítási alapjába belefoglalta a Franciaország és más államok közötti adóügyi egyezményeknek megfelelően fizetett külföldi adójóváírást – sérti az irányelv 4. cikkét, amely kizárólag a „leányvállalat által felosztott nyereségek” 5%-ában korlátozza az anyavállalat adóköteles jövedelméből le nem

11 – A Code général des impôts 145. cikke, amely a tényállás megvalósulása idején előírta, hogy az anyavállalatokra vonatkozó adószabályok azokra az általános társaságiadókulcs alá tartozó társaságokra alkalmazandók, amelyek legalább 5%-os részesedéssel rendelkeznek a kérdéses társaság tőkéjében.

12 – Azzal a korlátozással, hogy az egyetlen adózási időszakban sem haladhatja meg a részt vevő társaságnál ugyanabban az időszakban keletkezett bármilyen természetű költségek és terhek teljes összegét.

13 – 1999. június 25., közzétéve a *Bulletin officiel des impôts*, 4. H-4-99. számában (a továbbiakban: utasítás), lásd különösen a 15. pontot.

vonható költségek összegét (amennyiben átalányként kerül meghatározásra)¹⁴.

24. A Conseil d'État megjegyezte, hogy a Franciaország és más tagállamok közötti adóügyi egyezmények értelmében adójóváírást abban az esetben engedélyeznek a Franciaországban székhellyel rendelkező anyavállalt részére a más tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalat által felosztott nyereség után, ha erre a felosztott nyereségre a másik tagállamban forrásadót vetettek ki.¹⁵ Ez az adójóváírás megegyezik az így levont forrásadó összegével. A visszaílesztett 5% az anyavállalatot olyan helyzetbe hozza, mint amilyenben akkor lett volna, ha nem vetnek ki forrásadót, feltéve hogy az adójóváírás teljes mértékben beszámítható az anyavállalat által fizetendő adóba. A CGI 146. cikkének (2) bekezdéséből és 216. cikkéből, valamint az utasításból követ-

kezik, hogy az anyavállalt részére a más tagállamban létrehozott leányvállalata által fizetett osztalék után járó adójóváírás csak abban az esetben számítható be az anyavállalat által fizetendő adóba, ha ezen osztalékot öt éven belül újra felosztják. Ebben az esetben a visszaílesztett 5% nem érinti a nyereség határokon átnyúló felosztásának adósemlegességét.

25. Másrésztől, a Conseil d'État elismeri, hogy ha az anyavállalat nem osztja fel újra az osztalékjövendelmét a fenti időszak alatt, a visszaílesztett 5% azzal a hatással jár, hogy az adóköteles jövedelem az irányelv 4. cikkében meghatározott határ fölé emelkedik, és ugyanilyen mértékben érinti a nyereség határokon átnyúló felosztásának adósemlegességét. Ebben az esetben a Conseil d'État szerint felmerül a kérdés, hogy az anyavállalat által fizetett társasági adó ebből következő növekedése megengedhető-e az irányelv 7. cikke (2) bekezdésének értelmében.

14 – A Banque Fédérative a következőkkel is érvelt a Conseil d'État előtt: i. a CGI 216. cikke megsértette az irányelv 4. cikk (2) bekezdését azzal az előírással, hogy a visszaílesztett 5% egyetlen adózási időszakban sem haladhatja meg a részt vevő vállalatnál ugyanabban az időszakban keletkezett bármilyen természetű költségek és terhek teljes összegét; és ii. az *avoir fiscal* (a Franciaországban alapított leányvállalatok esetében), és a *credit d'impôt étranger* (a harmadik országokban alapított leányvállalatok esetében) beszámítása a visszaílesztett 5% alapjába az EK 43. és EK 56. cikkbe ütköző módon hátrányosan megkülönböztette a Franciaországban alapított anyavállalatokat. A Conseil d'État elutasította mindkét érvet, és velük kapcsolatban nem terjesztett elő előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést.

15 – Természetesen ez a helyzet többé már nem fordulhat elő, mivel az irányelv 5. cikke (1) bekezdése előírja, hogy a leányvállalat által a más tagállambeli anyavállalat részére felosztott nyereség mentesül a forrásadó alól. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem sokkal inkább nemzeti jogszabály megsemmisítése iránt benyújtott keresetből fakad, mint egyedi adókövetésre vonatkozó vitából. Ezért lehetséges, hogy a Bíróság ítélete korábbi adóvekre lesz hatással, amikor az 5. cikk (2), (3) és (4) bekezdésének átmeneti rendelkezései még hatályban voltak.

26. Ebből következően a Conseil d'État a Bíróságot a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„A Franciaországban létrehozott anyavállalat részére a [...] másik tagállamban létrehozott leányvállalat általi nyereségfelosztás

esetén járó adójóváírás 5%-ának az anyavállalat adóköteles nyereségébe történő beillesztése akkor, ha e nyereség e másik államban forrásadó tárgya, semmilyen hatással nincs az anyavállalat adóztatásának mértékére, mivel az anyavállalat az adójóváírás teljes összegét beszámíthatja a fizetendő adóba. Abban az esetben, ha az anyavállalat nem döntött úgy, hogy ezt a nyereséget a saját részvényesei részére öt éven belül felosztja, és az így nem tudja az adójóváírás formájában kapott adókedvezményt felhasználni, lehet e a társasági adó növekedését – amely az adójóváírás 5%-ának az anyavállalat adózás előtti eredményébe történő beillesztése miatt történik – az [irányelv] 7. cikkének (2) bekezdése által megengedettnek tekinteni az ilyen többletadóztatás csekély összege, valamint azon körülmény következtében, hogy azt az osztalékok gazdasági kettős adóztatásának mérséklése érdekében bevezetett adójóváírásokkal közvetlen kapcsolatban vezették be, vagy a többletadóztatást az [irányelv] 4. cikkéből következő célkitűzések megsértésének kell-e tekinteni?”

27. Írásbeli észrevételeket a Banque Fédérative, a francia és a német kormány, valamint a Bizottság nyújtott be, akik – a német kormány kivételével – mindannyian megjelentek a tárgyaláson.

28. A kérdést előterjesztő bíróság feltételezi, hogy az utasításnak megfelelően értelmezett

nemzeti szabályozás ellentétes az irányelv 4. cikkének (2) bekezdésével (hacsak a 7. cikk (2) bekezdés értelmében mégsem az), amennyiben az adójóváírás nem használható fel, mert az anyavállalat nem osztotta fel újra a nyereséget a kifizetést követő öt éven belül. A francia és német kormány azonban úgy érvelt, hogy a szabályozás összeegyeztethető a 4. cikk (2) bekezdésével, tekintet nélkül a 7. cikk (2) bekezdésére. Következésképpen javasolom először mérlegelni azt a logikailag korábbi kérdést, hogy a szóban forgó nemzeti szabályozás általában ellentétes-e az irányelv 4. cikkének (2) bekezdésével, és amennyiben ez így van – másodjára – feltehetjük azt a kérdést, hogy az irányelv 7. cikkének (2) bekezdésében rögzített eltérés értelmében (és/vagy – ahogy a francia kormány kifejti – az 1. cikk (2) bekezdése következtében) mindazonáltal mégis jogszerű-e.

Az irányelv 4. cikkének (2) bekezdése

29. A Banque Fédérative és a Bizottság kifejtette, hogy az utasításnak megfelelően értelmezett nemzeti szabályozás ellentétes az irányelv 4. cikkének (2) bekezdésével. A két kormány ezzel ellentétes álláspontot képvisel.

30. Az irányelv 4. cikkének (2) bekezdése előírja, hogy ahol a tagállam a részese-
 désre vonatkozó ügyviteli költségeket olyan
 átalányösszegként rögzíti, amelyet nem lehet
 levonni az anyavállalat adóköteles jövedel-
 méből, a rögzített összeg nem haladhatja
 meg a „leányvállalat által felosztott nyereség”
 5%-át. Az észrevételeket benyújtó felek
 megosztottak abban a kérdésben, hogy a
 „leányvállalat által felosztott nyereség” abban
 az esetben, ha az osztalékot forrásadó terheli,
 az anyavállalat által ténylegesen (a forrásadó
 levonása után) kapott osztalék nettó összegét
 jelenti-e vagy az osztalék bruttó összegét,
 nevezetesen a ténylegesen kapott összeget
 megnövelve a Franciaország által – a
 forrásadó kiegyenlítésére tekintettel – bizto-
 sított adójóváírással.

31. A Conseil d'État és minden észrevételt
 benyújtó fél terjedelmesen hivatkozik az Océ
 van der Grinten ügyben hozott ítéletre,¹⁶
 amelyben a Bíróságnak többek között azt
 a kérdést tették fel, hogy ellentétes-e az
 irányelv 5. cikk (1) bekezdésével, ha az egye-
 sült királysági illetőséggel rendelkező leány-
 vállalat által holland illetőségű anyavállala-
 tának fizetett osztalék teljes összegére kive-
 tett 5%-os teher és az adójóváírás – amelyre
 a felosztás nyújtott jogosultságot – egyenlő
 volt a forrásadóval.

32. Abban az esetben határozottan úgy
 érveltek, hogy az adójóváírást a leányvállalat
 által felosztott nyereség részének kell tekin-
 teni.¹⁷ A Bíróság visszautasította ezt az érvet
 az alábbiakat megállapítva:

„Az 5%-os teher adójóváírásnak – amelyre
 a felosztás nyújt jogosultságot – megfe-
 lelő része nem viseli a felosztott nyereséget
 sújtó – az irányelv 5. cikkének (1) bekezdése
 által általában tiltott – forrásadó jellemzőit,
 mivel azt nem a leányvállalat által felosztott
 nyereségre vetették ki.

Az adójóváírás adójogi eszköz, amelyet a
 gazdasági értelemben vett kettős adózta-
 tást elkerülésére szántak egyrészt a leány-
 vállalat, majd az osztalékot, illetve osztalék-
 ként szétosztott nyereséget kapó anyavállalat
 esetében. Így az nem képez részvényből szár-
 mazó jövedelmet.”¹⁸

33. Nem szabad elfelejteni, hogy az Océ van
 der Grinten ügyben szereplő adójóváírás az

16 – A C-58/01. sz. ügyben 2003. szeptember 25-én hozott ítélet
 (EBHT 2003., I-9809. o.).

17 – Lásd a 38. és 42. pontot.

18 – Az 55. és 56. pont.

osztalékot fizető társaság által fizetett társasági adóelőleg összegéhez – ezen osztalékra való tekintettel – kapcsolódott. Amint azt a Bíróság magyarázta, ezen adójóváírást ezért arra szánták, hogy mérsékelje a gazdasági értelemben vett kettős adóztatást.¹⁹ A jelen ügyben a kérdéses adójóváírás a részvényest kívánja kárpótolni az osztalékra eső forrásadóért, vagyis azt a jogi kettős adóztatás mérséklésére szánták.²⁰ Következésképpen nem értek egyet a Bizottsággal, amelynek az igen szűkszavú észrevételei²¹ mindössze annyit állítanak, hogy az Océ van der Grinten ügyben hozott ítéletből következik, hogy az adójóváírás nem tekinthető felosztott nyereségnek.

kerülne. Nem értem, hogy ezt az elemzést miért befolyásolja az a tény, hogy a leányvállalat tagállama előírja számára, hogy a kifizetésből tartsa vissza az anyavállalat által fizetendő adót képviselő összeget, és azzal közvetlenül e tagállam adóhatóságainak számoljon el. Ahogy a Bíróság azt az Athinaiki Zythopoiia ügyben hozott ítéletben kifejtette,²² a forrásadó esetében „az osztalékot fizető társaság köteles visszatartani az osztalék azon részét, amelyet az adóhatóságnak fizet meg”. Azonkívül ezt az értelmezést számomra megerősíti az irányelv 5. cikke, amely felhatalmazza Németországot, Görögországot és Portugáliát, hogy forrásadót szedjen be a „felosztott nyereségre”.

34. Ha szó szerinti értelmezzük, nem látom, hogy a „leányvállalat által felosztott nyereség” miért nem egyezhet meg ténylegesen kapott osztaléknak a Franciaország által – a forrásadó kiegyenlítésére tekintettel – biztosított adójóváírással megnövelt összegével. A leányvállalat szempontjából, ha az például 100 eurónyi osztalékot vall be, akkor 100 eurónyi nyereséget oszt fel. Ha nem lenne forrásadó, ez az összeg elhagyná a leányvállalatot, és közvetlenül az anyavállalathoz

35. Véleményem szerint, amint a francia kormány érvel, a francia szabályozás annyit jelent, hogy a visszailllesztett 5%-ot a bevaltott osztalék teljes összege alapján számolják ki; az adójóváírásra való utalás pedig egyszerűen eszköz arra, hogy ezt összeget megállapítsák. Következésképpen nem fogadom el a Banque Fédérative által kifejtett érvet, amely szerint – mivel a kettős adóztatás elkerüléséről szóló megállapodás által előírt, az osztalék összegének forrásadó miatti csökkenését kiegyenlíteni szándékozó adójóváírás állami jóváírás formáját ölti – az

19 – Ugyanazon jövedelem kétszeri megadóztatása két különböző adóalany esetében. Lásd fentebb a 3. pontot.

20 – Ugyanazon jövedelem kétszeri megadóztatása ugyanazon adóalany esetében. Lásd a fenti 8. pontot.

21 – A Bizottság négy rövid bekezdést szán arra a kérdésre, hogy vajon az utasításnak megfelelően értelmezett nemzeti szabályozás ellentétes-e az irányelv 4. cikkének (2) bekezdésével.

22 – A C-294/99. sz. ügyben 2001. október 4-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-6797. o.) 7. pontja.

adójóvairás nem bírhat az osztalék vagy az irányelv keretében értelmezett felosztott nyereség természetével. Azonkívül felhívom a figyelmet arra, hogy az egyik érveléssel összefüggésben – amelyre nem fogok válaszolni, mivel az kifejezetten azon nemzeti jog értelmezését kívánja elérni, amelyre a Conseil d'État alapozta a Bírósághoz intézett kérdését – a Banque Fédérative kifejti, hogy bár a forrásadót jogilag az osztalékokat fizető vállalatnak kell megfizetnie, valójában az az osztalékban részesülőt terheli.

36. Szintén egyetérttek a német kormánnyal abban, hogy az irányelv célja nem ássa alá ezt az elemzést. Az adósemlegesség biztosítása érdekében az irányelv 5. cikkének (1) bekezdése megtiltja a tagállamoknak, hogy forrásadót vessenek ki a leányvállalat által az anyavállalat részére felosztott nyereségre. A jelen ügyben az adósemlegesség hiányát a leányvállalat tagállamában alkalmazott forrásadó okozza. A teljes adósemlegesség nem valószínűsíthető meg addig, amíg az átmeneti rendelkezéseket alkalmazni lehet. Ez nem jelenti azt, hogy a nem tökéletes vagy nem teljes adósemlegességet eredményező értelmezés ezen ok miatt hibás. Az átmeneti eltérések természetéből fakad, hogy amíg azok hatályban vannak nem valósul meg teljes egészében

annak a jogszabálynak a célja, amely alól eltérést engedélyeznek. Azt megkövetelni Franciaországtól – amely a mentességi módszert választotta a beszámítási módszer helyett –, hogy az átmeneti időszakban teljes adójóváírást biztosítson a forrásadóra, ráadásul egyenértékű lenne mindkét módszer alkalmazásának előírásával, annak ellenére, hogy az irányelv az egyik vagy másik kiválasztását rendeli el a tagállamok számára.

37. Következésképpen azon a véleményem vagyok, hogy ha a tagállam az irányelv 4. cikke (2) bekezdésének megfelelően azt választja, hogy az anyavállalat adóztatható nyereségéből nem vonható le semmilyen, a más tagállambeli leányvállalatban lévő anyavállalati részesedéssel kapcsolatos fizetési kötelezettség, illetve a leányvállalat nyereségfelosztásából származó veszteség, az nem ellentétes azzal a rendelkezéssel, hogy a részesedésre vonatkozó ügyviteli költségeket a részesedésekből származó teljes jövedelem – beleértve az irányelv 5. cikkének (2), (3) vagy (4) bekezdésével összhangban az osztalékokra kivetett forrásadó kiegyenlítésére szánt adójóváírást – 5%-ában rögzítik.

38. Ezen az alapon szükségtelen azt mérlegelni, hogy a szabályozás igazolható-e az irányelv más rendelkezéseire való hivatko-

zással. Mindazonáltal röviden megvizsgálom ezen rendelkezések alkalmazhatóságát.

vagy mérséklésére szántak, különös tekintettel azon rendelkezésekre, amelyek az osztalékban részesülők adójóváírására vonatkoznak”.

Az irányelv 7. cikkének (2) bekezdése

39. Abban az esetben, ha az utasításnak megfelelően értelmezett nemzeti szabályozás ellentétes az irányelv 4. cikkének (2) bekezdésével, a nemzeti bíróság azt kérdezi, hogy az irányelv 7. cikke (2) bekezdésének értelmében az mégis jogszerű-e azon az alapon, hogy – mivel a visszaillesztett 5% egyetlen hatása, hogy részben lecsökkenti az anyavállalatnak az osztalékok felosztásakor juttatott adójóváírást – az az osztalékban részesülők adójóváírására vonatkozó rendelkezések együtteséhez tartozónak, és – ugyan ezen az alapon – a kettős adóztatást enyhítését célzóan tekinthető.

40. A 7. cikk (2) bekezdése rögzíti, hogy az irányelv „nem érinti azon nemzeti vagy megállapodáson alapuló rendelkezéseket, amelyeket az osztalékok gazdasági kettős adóztatásának kiküszöbölésére

41. A Banque Fédérative és a Bizottság úgy véli, hogy az irányelv 7. cikke (2) bekezdésének eltérése nem alkalmazható. A francia kormány írásbeli észrevételeiben ezzel ellentétes véleményt képvisel, bár a tárgyaláson úgy érvelt, hogy a szabályozás összeegyeztethető a 4. cikk (2) bekezdésével, így a 7. cikk (2) bekezdése nem vizsgálendő. A német kormány nem tett észrevételt a 7. cikk (2) bekezdésére.

42. Számomra világos, hogy a 7. cikk (2) bekezdése nem tartozik a jelen ügy tárgyához, mivel a szóban forgó nemzeti szabályozást nem a gazdasági kettős adóztatás kiküszöbölésére vagy csökkentésére szánták. Bár az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés megemlíti azt a tényt, hogy a visszaillesztett 5%-ból eredő pótlólagos adóztatást „az osztalékok gazdasági kettős adóztatásának mérséklése érdekében bevezetett adójóváírásokkal közvetlen kapcsolatban vezették be”, az előzetes döntéshozatalra utaló végzés egészéből világosan látszik, hogy a kérdéses adójóváírás (*crédits d'impôt étranger*) az anyavállalat vonatkozásában ugyanazon osztalék jogi

kettős adóztatását kívánja mérsékelni mind a leányvállalat tagállamában, mind az anyavállalat tagállamában.

megelőzni a nem valós adójóváírásokhoz kötődő csalás kockázatát.

Az irányelv 1. cikkének (2) bekezdése

43. A francia kormány javasolta, hogy a Bíróság vegye tekintetbe – az irányelvnek a kérdést előterjesztő bíróság által kifejezetten megemlített 4. cikke (2) bekezdésén és 7. cikke (2) bekezdésén túl – az 1. cikk (2) bekezdését, amely kimondja, hogy az irányelv nem zárhatja ki az egyes országok hazai vagy megállapodáson alapuló olyan rendelkezéseinek alkalmazását, amelyek a csalás vagy a visszaélés megakadályozásához szükségesek. A francia kormány megjegyzi, hogy az alapeljárásra okot adó nemzeti rendelkezés előírja, hogy az anyavállalat a más tagállambeli illetőséggel rendelkező leányvállalatoktól kapott adójóváírásokat csak akkor számíthatja be a részvényeseinek újra felosztott osztalékra tekintettel fizetendő *précompte mobilier-be*, ha az elosztás öt éven belül történik. Ez az öt évre történő korlátozás a francia kormány csalás elleni küzdelemre való törekvését fejezi ki. Megnövekedne a csalás kockázata, és az adóellenőrzés nehezebbé válna, ha a vállalkozások a 10 vagy 20 évvel korábban kapott osztalékhoz kötődő adójóváírást is elszámolhatnák. A közigazgatás képtelen lenne ellenőrizni, hogy az adójóváírások hitelesek-e, és ezáltal

44. Ezt az érvelést én nem tudom elfogadni. Ahogy a Bíróság a Leur-Bloem-ügyben hozott ítéletben²³ kifejtette, az adóelkerülés vagy adócsalás általános vélelme nem igazolhat egy, az irányelv célkitűzéseit lerontó adóügyi intézkedést. Megemlíthető, hogy az ügy a nemzeti szabályozás olyan rendelkezését érintette, amelynek célja – az összefonódás-ellenőrzési irányelv 11. cikkének megfelelően²⁴ – annak megelőzése volt, hogy az irányelv biztosította adóelőnyöket olyan műveletekre tekintetében vegyék igénybe, amelyek fő célja az adóelkerülés vagy – kijátszás. Ugyanezen elv tisztán alkalmazható ott, ahol – mint a jelen esetben is – az irányelv lehetővé teszi a tagállamnak, hogy a csalás és a visszaélés érdekében eltérjen annak rendelkezéseitől. Ha a francia hatóságok ellenőrizni kívánják, hogy a megítélt adójóváírás valódi-e, hivatkozhatnak a kölcsönös segítségnyújtási irányelvre²⁵ annak érdekében, hogy valamennyi olyan információt megkapjanak valamely másik tagállam hatáskörrel rendelkező hatóságától, amely lehetővé teszi számukra a társasági adó helyes megállapítását.

23 – A C-28/95. sz. ügyben 1997. július 17-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-4161. o.) 44. pontja.

24 – A különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszköztátruházására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/434/EGK tanácsi irányelv (HL L 225., 1. o.).

25 – A Tanács 77/799/EGK irányelve (1977. december 19.) a tagállamok illetékes hatóságainak kölcsönös segítségnyújtásáról a közvetlen adóztatás területén (HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet., 63. o.).

Véggövetkeztetések

45. A fenti indokokra tekintettel arra a következtetésre jutottam, hogy a Conseil d'État (Franciaország) által előzetes döntéshozatal céljából előterjesztett kérdésekre a következő választ kell adni:

Amennyiben a tagállam (a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv 4. cikke (2) bekezdésének megfelelően) azt választotta, hogy az anyavállalat adóztatható nyereségéből nem vonható le semmilyen, a más tagállambeli leányvállalatban lévő anyavállalati részesedéssel kapcsolatos fizetési kötelezettség, illetve a leányvállalat nyereségfelosztásából származó veszteség, az nem ellentétes azzal a rendelkezéssel, hogy a részesedésre vonatkozó ügyviteli költségeket a részesedésekből származó teljes jövedelem – beleértve az irányelv 5. cikkének (2), (3) vagy (4) bekezdésével összhangban az osztalékra kivetett forrásadó kiegyenlítésére szánt adójóváírást – 5%-ában rögzítik.