

PAOLO MENGOZZI  
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2010. december 22.<sup>1</sup>

**I – Bevezetés**

359 183 404 FRF (54 757 157 euró) és  
341 261 380 FRF (52 024 962 euró) összegű  
forrásadót fizetett ki.

1. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel a Conseil d'État (Franciaország) az EK 43. cikk és az EK 56. cikk értelmezését kéri a Bíróságtól a ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (a költségvetésért, államháztartásért és közszolgáltatást felelős miniszter) és az Accor közötti jogvita keretében az utóbbi azon kérelmével kapcsolatosan, hogy térítsék vissza számára azt a forrásadót, amelyet a részvényeseinek az 1999–2001 évek után újrafelosztott osztalék után ki kellett fizetnie<sup>2</sup>.

3. Ezen összegek forrásadó címén történő megfizetését az alapeljárás tényállásának megvalósulása időpontjában alkalmazandó „adójóváírás” szabályozási környezetében kell vizsgálni, amelyet a 2003-1311. sz. törvény<sup>3</sup> 93. cikke 2005. január 1-jétől hatályon kívül helyezett.

2. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból ugyanis az derül ki, hogy az Accor 1998-ban, 1999-ben és 2000-ben osztalékot kapott másik tagállamokban letelepedett leányvállalataitól, valamint hogy ennek az osztaléknak a saját részvényesei számára történő újrafelosztása során a társaság a code général des impôts (általános adótörvénykönyv; a továbbiakban: CGI) alapügy tényállásának megvalósulásakor alkalmazandó változata 146. cikke (2) bekezdése, 158a. cikke és 223e. cikke összefüggő rendelkezéseinek alkalmazásával az 1999-es, a 2000-es és a 2001-es év vonatkozásában 323 279 053 FRF (49 283 574 euró),

4. A nyereség gazdasági kettős adóztatásának elkerülése érdekében – amelyre először az azt felosztó társaságnál való keletkezése időpontjában, majd a jogosultaknál történő felosztásakor vetnek ki adót – a CGI 158a. cikke a *francia társaságok* által felosztott osztalék jogosultjai számára a Trésor public-vel (államkincstár) szembeni követelés formájában megjelentő adójóváírást tett lehetővé. Ez az adójóváírás vagy jóváírás az osztalékot fizető társaság által az anyavállalat részére ténylegesen kifizetett összeg felének felelt meg.

1 – Eredeti nyelv: francia.

2 – Mivel az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet az Európai Unió működéséről szóló szerződés hatálybalépése előtt terjesztették elő, a hivatkozások az EK-Szerződés rendelkezéseire vonatkoznak.

3 – JORF, 2003. december 31., 22530. o.

5. Mindazonáltal az adóvesztés elkerülése érdekében az adójóváírás mechanizmusát az úgynevezett „forrásadó” mechanizmusához kapcsolták, mivel a felosztás alapját képező nyereséget nem terhelte az általános mértékű társasági adó.

6. Ezekre a körülményekre vonatkozóan a CGI 223e. cikke kimondta, hogy a felosztást végző társaság köteles az ugyanezen törvénykönyv 158a. cikkében foglalt feltételeknek megfelelően kiszámított jóváírásnak megfelelő összegű forrásadót fizetni. Ezt a forrásadót az adójóváírásra jogosító kifizetett osztalék után kellett megfizetni, függetlenül attól, hogy annak ki volt a kedvezményezettje.

7. Amennyiben a CGI 216. cikke értelmében a leányvállalat által a franciaországi székhelyű anyavállalat részére kifizetett osztalékot – függetlenül attól, hogy az említett osztalék honnan származik – az utóbbinál mentesítették a társasági adó alól<sup>4</sup>, ennek az anyavállalat által a saját részvényesei számára történő újrafelosztása főszabály szerint a CGI 223e. cikke alapján forrásadó megállapítását vonta maga után.

4 – A kiadások és költségek egy részének megfizetésén kívül, amelyet a CGI alapeljárásban nem releváns 216. cikkének megfelelően állapítottak meg, és amely az alapeljárásban szóban forgó időszak alatt 2000-ig, a jóváírásokat is beleértve, a részesedésből szerzett jövedelem 2,5%-ában állapították meg, 2001-től pedig annak 5%-ában. Az ilyen kiadásokra és költségekre eső rész megfizetésének az uniói joggal való összhangját a Bíróság a C-27/07. sz. Banque Fédérative du Crédit Mutuel ügyben 2008. április 3-án hozott ítéletben (EBHT 2008., I-2067. o.) vizsgálta.

8. Mindazonáltal, bár a CGI 146. cikkének (2) bekezdése kimondta, hogy ilyen esetben a forrásadót adott esetben a CGI 145. cikkben foglalt részesedések után legfeljebb öt évnél nem régebben kapott osztaléokra vonatkozó jóváírás összegével csökkenteni kell, az osztalék utáni adójóváírás kedvezménye – amint azt a jelen indítvány 4. pontjában is jeleztem – csak azon anyavállalatok számára állt fenn, amelyek francia társaságok által kifizetett osztalékban részesültek.

9. Más szóval, amint azt a kérdést előterjesztő bíróság összefoglalja, a CGI 146. cikkének (2) bekezdése lehetővé tette a Franciaországban letelepedett anyavállalat számára, hogy ha a francia leányvállalatoktól kapott osztalék újrafelosztásakor forrásadót kellett fizetnie, azon adójóváírás összegével csökkenthesse e forrásadó összegét, amelyre az e leányvállalatok által fizetett osztalék jogosította fel. Ezzel szemben valamely másik tagállamban letelepedett leányvállalat által kifizetett osztalék után járó és a forrásadó megállapított összegét csökkentő adójóváírás hiányában e forrásadónak a felosztható összeg terhére történő megfizetése annak következtében, hogy az anyavállalat ezt az osztalékot saját részvényesei között újra felosztotta, szintén az osztalék felosztható összegét csökkentette.

10. Mivel úgy ítélte meg, hogy az ilyen eltérő bánásmód összeegyeztethetetlen a közösségi joggal, az Accor a tribunal administratif

de Versailles-hoz (versailles-i közigazgatási bíróság) fordult, amely 2006. december 21-i ítéletével helyt adott a kérelemnek. A ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique által benyújtott fellebbezést a cour administrative d'appel de Versailles (versailles-i másodfokú közigazgatási bíróság) 2008. május 20-i ítéletével elutasította.

eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti elő:

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

11. A Conseil d'État – a ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique által benyújtott felülvizsgálati kérelemről való határozathozatal során – a cour administrative d'appel de Versailles ítéletével kapcsolatban elfogadta az említett miniszternek az indokolási kötelezettség megsértésére alapított jogalapját, ezért az említett ítéletet hatályon kívül helyezte.

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

12. Mivel ilyen körülmények között úgy ítélte meg, hogy a jelen ügy körülményeire tekintettel érdemben is határoznia kell az ügyről, a Conseil d'État, miután elutasította az Accor által a szóban forgó jogszabályi előírásoknak a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EK tanácsi irányelv<sup>5</sup> rendelkezéseivel való összeegyeztethetlenségével kapcsolatosan előterjesztett érvet, úgy ítélte meg, hogy az uniós jog más rendelkezéseinek és elveinek értelmezése nem egyértelmű. A Conseil d'État tehát úgy döntött, hogy felfüggeszti az

– ezt a lehetőséget azonban nem biztosítja, ha ezek az osztalékok [...] másik tagállamában letelepedett leányvállaltól 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?

5 – HL L 225., 6. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o. Ezt az irányelvet a 2003. december 22-i 2003/123/EK tanácsi irányelv (HL 2004. L 7, 41. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 2. kötet, 3. o) módosította. Ez utóbbi aktus által bevezetett módosítások mindazonáltal az alapeljárás tényállásánál későbbiek, így nem relevánsak.

b) Az [a] pontra] 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 másik tagállam[on] belüli – helyétől függően változik, ily módon ez a szabályozás visszatarthatja a részvényeseket az ezen anyavállalatba való befektetéstől, ebből eredően hatással lehet ezen vállalat tőkefelhalmozására, és arra készítheti e vállalatot, hogy a Franciaországon kívüli másik tagállamokban letelepedett leányvállalatok számára ne utaljon ki tőkét, vagy hogy ezekben az államokban ne hozzon létre ilyen leányvállalatokat?

adóköteles személy által az adónak harmadik személyre történő áthárítását:

- a) hogy 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 elvét sérti-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 [...] másik tagállamban letelepedett leányvállalat által kifizetett összegekből származnak, ahhoz a feltételhez köthető, hogy – adott esetben a Franciaország 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
- 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 fősabály szerint köteles az ez alapján beszédett összegeket visszatéríteni, amennyiben azok sértik a közösségi jogot, ez a jog tiltja-e, hogy az ilyen szabályozás keretében, amely önmagában nem jelenti az

számára rendelkezésre álló bizonyítékokat, különösen a [...] Franciaországon kívüli másik tagállam[ok]ban székhellyel rendelkező leányvállalatok által szerzett nyereség alapján ténylegesen kivetett adó mértékére és a ténylegesen megfizetett adó összegére vonatkozóan, jóllehet a franciaországi székhelyű leányvállalatok tekintetében ezen igazolásokat – a hatóság számára ismertek lévén – nem kell benyújtani?”

15. Először is általában véve nem szabad figyelmen kívül hagyni az alapeljárás és a körülbelül 3 milliárd euró összegűre értékelt, a francia közigazgatási bíróságok előtt jelenleg is folyamatban lévő hasonló jogviták pénzügyi tétjének jelentőségét. Ezek a tétek szerepet játszhattak a Conseil d'État azon döntésében, hogy a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelmet a Bíróság elé terjeszti, és részben indokolják e bíróság azon kérelmét is, hogy a jelen ügyet a Bíróság eljárási szabályzata 104a. cikkének első bekezdése értelmében gyorsított eljárásban bírálja el, amely kérelmet a Bíróság elnöke 2009. október 19-i végzésével elutasította.

## II – Elemzés

13. Míg a kérdést előterjesztő bíróság által feltett első kérdés a fentiekben leírt adózási mechanizmusnak a letelepedés szabadságával és a tőke szabad mozgásával való összeegyeztethetőségére vonatkozik, a második és harmadik kérdés lényegében elvek – a jogalap nélküli gazdagodás tilalmának elve (második kérdés), valamint az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elve (harmadik kérdés) – lehetséges alkalmazására vonatkozik, amelyek adott esetben egészben vagy részben megakadályozhatják az Accor által megfizetett forrásadó visszafizetését.

14. E kérdések megvizsgálása előtt két észrevételt tartok hasznosnak.

16. E pénzügyi szempontot illetően megjegyzem, hogy sem a kérdést előterjesztő bíróság, sem a francia kormány nem kérte a Bíróság által meghozandó ítélet joghatásának időbeli korlátozását, talán azért, mert az ítélkezési gyakorlat szerint előzetes döntéshozatal iránti kérelem nyomán hozott ítélet alapján valamely tagállamot érintő pénzügyi következmények – súlyos gazdasági következmények kockázatát kivéve – önmagukban nem indokolják az ítélet joghatásainak időbeli korlátozását<sup>6</sup>, valamint amiatt, mert a francia közigazgatási bíróságok előtt folyamatban lévő jogviták múltbeli helyzetek megoldását érintik, mivel a vitás rendszert, amint azt már

<sup>6</sup> – Lásd a C-313/05. sz. Brzeziński-ügyben 2007. január 18-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-513. o.) 58–60. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

kiemeltem, 2005. január 1-jével hatályon kívül helyezték<sup>7</sup>.

17. Ezt követően fontos jelezni, hogy a Conseil d'État kérdései nem a 90/435 irányelv és különösen 4. cikkének értelmezésére vonatkoznak, amelyek értelmében a másik tagállamban letelepedett leányvállalat tőkéjének legalább 25%-ával rendelkező anyavállalat letelepedésének helye szerinti tagállam köteles enyhíteni az ezen leányvállalat által az anyavállalat részére kifizetett nyereség gazdasági kettős adóztatásán. Ennek érdekében az anyavállalat letelepedésének helye szerinti tagállam vagy tartózkodik az ilyen nyereség adóztatásától, vagy adóztatja az ilyen nyereséget, miközben felhatalmazza az anyavállalatot, hogy vonja le az esedékes adó összegéből a leányvállalat által az ilyen nyereségre megfizetett társasági adót, és adott esetben azon tagállam által kivetett forrásadó összegét, amelyben a leányvállalat illetőséggel bír – az említett irányelv 5. cikkében megállapított eltérésekkel –, a megfelelő nemzeti adó összegéig. Amint arra a Bíróság a Cobelfret-ügyben

hozott ítéletében<sup>8</sup> lényegében emlékeztetett, az anyavállalat letelepedésének helye szerinti tagállamot terhelő kötelezettség tehát az ezen anyavállalat leányvállalata által felosztott nyereséggel kapcsolatban áll fenn.

18. Az Accor a Conseil d'État előtt, valamint írásbeli észrevételeiben a Bíróság előtt ismételten azt az álláspontot képviselte, hogy a forrásadó ellentétes a 90/435 irányelv 4. cikkével. Ez az álláspont lényegében azon a szillogizmuson alapul, hogy a Francia Köztársaság a leányvállalatok által az anyavállalatoknak fizetett osztalék tekintetében – függetlenül attól, hogy az honnan származik – a CGI 145. és 216. cikke értelmében a társasági adó alóli mentességet választotta<sup>9</sup>. Márpedig a francia anyavállalat a Franciaországtól eltérő tagállamban letelepedett leányvállalatától származó nyereségnek a részvényesei számára osztalék formájában történő újrafelosztásakor köteles volt forrásadót fizetni, amelynek célja a társasági adó helyettesítése volt, mivel az csak azt a felosztott nyereséget érintette, amely korábban nem képezte a teljes mértékű társasági adó alapját. Következésképpen az Accor szerint a forrásadó a nem franciaországi székhelyű leányvállalatok által kifizetett osztalék – 90/435 irányelv 4. cikkével ellentétes – adóztatásának minősül.

7 – Egy másik indok lehet, hogy a Bíróság már több ítéletben kifejtette (lásd különösen a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítéletet [EBHT 2004., I-7477. o.], a C-446/04. sz. Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítéletet [EBHT 2006., I-11753. o.], valamint a C-292/04. sz., Meilicke és társai ügyben 2007. március 6-án hozott ítéletet [EBHT 2007., I-1835. o.]) a mind a letelepedés szabadságából, mind a tőke szabad mozgásából származó követelményeket azon természetes vagy jogi személyek helyzetét illetően, akik vagy amelyek valamely tagállamban lakóhellyel vagy székhellyel rendelkeznek, és e tagállamban székhellyel nem rendelkező társaságoktól osztalékban részesülnek, és hogy a Bíróság az említett ítéletek joghatását időben nem korlátozta, lásd ezzel kapcsolatban a fent hivatkozott Meilicke és társai ügyben hozott ítélet 36–40. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot. Mindazonáltal a francia kormány arra hivatkozik, hogy a fent említett ítélkezési gyakorlatban kialakult irányzat nem szükségszerűen releváns az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés megválaszolásához.

8 – A C-138/07. sz. ügyben 2009. február 12-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-731. o) 29–31. pontja.

9 – A fenti 4. lágjegyzetben említett kiadások és költségek egy részének megfizetésén kívül.

19. A Conseil d'État azzal az indokkal utasította el ezt az érvelést, hogy a vitatott forrásadó esetében az adóztatandó tényállás nem a másik tagállamokban letelepedett leányvállalatok által a franciaországi anyavállalat részére teljesített osztalékfizetés volt, hanem ez utóbbi által az így kapott osztaléknak a saját részvényesei számára történő újrafelosztása. Más szóval, a forrásadónak tehát nem célja és nem is eredménye a felosztott nyereség adóztatása, és ezért nem lép a társasági adó helyébe, hanem azt csak az osztalék anyavállalat részvényesei számára történő újrafelosztása során kell megfizetni.

20. Az Accornak a Bíróság elé terjesztett írásbeli észrevételeiben arra tett kísérletei ellenére, hogy a Conseil d'État által előterjesztett kérdéseket kiterjessze a 90/435 irányelv értelmezésére is, egyetérttek azzal, hogy a bíróság elutasította e társaságnak az alapjárásban előterjesztett érvét.

21. Amint azt ugyanis már jeleztem, a 90/435 irányelv csak a két külön tagállamban letelepedett leányvállalat és anyavállalat között felosztott nyereségre vonatkozik. Nem vonatkozik tehát a részesedéssel szerzett jövedelemnek az anyavállalat által a saját részvényesei részére történő újrafelosztására. A kérdést előterjesztő bíróság indokolása végső soron a Bíróságnak a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben az „advance corporate tax” (ACT) tekintetében kialakított érveléséhez csatlakozik, amelyet az Egyesült Királyságban letelepedett anyavállalatnak kellett megfizetnie a másik

tagállamokban letelepedett leányvállalatoktól kapott osztaléknak a saját részvényesei között történő újrafelosztásakor<sup>10</sup>, és amelyről úgy ítélték meg, hogy az nem tartozik a 90/435 irányelv hatálya alá.

#### A – Az első kérdésről

22. Első kérdésével, amely két részből áll, a kérdést előterjesztő bíróság egyrészt azt kívánja megtudni, hogy az EK 43. cikkel és az EK 56. cikkel ellentétes-e az a mechanizmus, amely szerint az anyavállalat csak a Franciaországban letelepedett leányvállalatoktól kapott osztalék saját részvényesei számára történő újrafelosztása esetén vonhatja le az ezen osztalék felosztása után járó adójóváírást a forrásadóból, míg a másik tagállamokban letelepedett leányvállalatoktól kapott osztalék esetében nem, másrészt, hogy nemleges válasz esetén ugyanezek a cikkekkel nem ellentétes-e mégis az ilyen mechanizmus azért, mert a Franciaországtól eltérő tagállamban letelepedett leányvállalatoktól származó osztalék jogosultjaiként az anyavállalat részvényeseire esetleg visszatartó hatása lehet.

23. E mechanizmus korlátozó jellegének vizsgálatát megelőzően az alkalmazandó szabad mozgásról kell néhány szót szólni.

## 1. Az alkalmazandó szabad mozgásról

24. Az ítélkezési gyakorlat szerint a Szerződésnek a letelepedés szabadságára, nem pedig a tőkemozgás szabadságára vonatkozó rendelkezéseit kell alkalmazni, amennyiben valamely tagállam állampolgárának a valamely másik tagállamban letelepedett társaság tőkéjében olyan részesedése áll fenn, amely lehetővé teszi a számára, hogy irányítást biztosító befolyást gyakoroljon e társaság döntéseire, és meghatározza annak tevékenységét<sup>11</sup>.

25. A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság nem tájékoztatta a Bíróságot az Accor Franciaországtól eltérő tagállamokban letelepedett leányvállalatokban birtokolt részesedésének mértékéről, nem zárható tehát ki, hogy olyan részesedésről van szó, amely nem teszi lehetővé számára, hogy e társaságok döntései tekintetében irányítást biztosító befolyást gyakoroljon.

26. Elsőként fontos megjegyezni ugyanis, hogy a vitatott rendszert a CGI 146. cikkének megfelelően azokra a társaságokra alkalmazták, amelyek a 2000. december 31-ig terjedő időszakban az osztalékot fizető társaság tőkéjének legalább 10%-ával rendelkeztek, amely küszöböt 2001. január 1-jétől leszállították az

osztalékot fizető társaság társasági tőkéjének 5%-ára<sup>12</sup>. Ezt a rendszert kellett tehát alkalmazni az anyavállalatoknak más társaságok tőkéjében való olyan nagyságrendű részesedésére is, amely eleve kizárta az említett társaságok döntéseire gyakorolt irányítást biztosító befolyás fennállását.

27. Úgy tűnik, hogy az alapeljárás alapjául szolgáló tényállással kapcsolatban ezt a következtetést erősíti meg a francia kormány írásbeli észrevételeiben nyújtott tájékoztatás, amely szerint az Accor által kapott osztalék bizonyos részét olyan társaságok fizették, amelyekben csak kisebbségi részesedéssel rendelkezett, ami nyilvánvalóan nem tette számára lehetővé, hogy e társaságok döntéseire irányítást biztosító befolyást gyakoroljon.

28. Ezzel szemben mind az Accor, mind a francia kormány beszámolt olyan helyzetekről is, amelyekben e társaság többségi részesedéssel rendelkezett a különböző tagállamokban letelepedett leányvállalatok tőkéjében, amely alapján feltételezhető, hogy az Accor ezeknek a leányvállalatoknak a döntéseire befolyást gyakorolt.

29. Bár az alapeljárás eldöntése érdekében a kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy e tények összességének igazságtartalmát

11 – Lásd különösen a C-251/98. sz. Baars-ügyben 2000. április 13-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-2787. o.) 22. pontját; a C-436/00. sz., X és Y ügyben 2002. november 21-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-10829. o.) 37. pontját; a C-196/04. sz., Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-7995. o.) 31. pontját, valamint a C-298/05. sz. Columbus Container Services ügyben 2007. december 6-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-10451. o.) 30. pontját.

12 – A CGI 145. cikkének a 2000. szeptember 18-i 2000-912. sz. rendelettel (JORE, 2000. szeptember 21., 14783. o.) való módosításának megfelelően.



megvizsgálja<sup>13</sup>, úgy tűnik, hogy mind az érintett jogszabályi rendelkezések, mint az alapügy alapjául szolgáló tényállás tartozhat mind a letelepedés szabadságának, mind a tőke szabad mozgásának hatálya alá<sup>14</sup>.

30. Mindazonáltal úgy vélem, hogy a Bíróság számára rendelkezésre álló tényekre tekintettel a jelen ügy vizsgálatát megfelelőbb a Szerződésnek a tőke szabad mozgását szabályozó rendelkezéseivel összefüggésben lefolytatni, figyelemmel arra, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésnek az EK 43. cikk alapján lefolytatott elemzése sem vezetne elterő eredményre.

## 2. A tőke szabad mozgása korlátozásának fennállásáról

31. Az ítélkezési gyakorlat szerint az EK 56. cikk (1) bekezdése szerinti tőkemozgásnak minősül különösen a valamely vállalkozás irányításában és ellenőrzésében a megszerzett részvénnyek értékével arányosan történő tényleges részvételt lehetővé tevő részesedésszerzés formájában megvalósuló közvetlen befektetés (ún. közvetlen befektetések), valamint a tőkepiacon értékpapírok

13 – Emlékeztetek arra, hogy amint azt a jelen indítvány 11. pontjában is kiemeltém, a Conseil d'État-nak az alapeljárás érdemében kell határoznia.

14 – Hasonlóan például a Bíróság által a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 80. pontjában tett megállapításhoz.

egyedül pénzügyi befektetési célzattal, a vállalkozás irányítása és ellenőrzése befolyásolásának szándéka nélkül történő megvásárlása (ún. portfólióbefektetések)<sup>15</sup>.

32. A Bíróság azt is kimondta, hogy a tőke tagállamok közötti szabad mozgása EK 56. cikk (1) bekezdésében tiltott korlátozásának minősülnek azok a nemzeti intézkedések, beleértve ebbe az adózási intézkedéseket is, amelyek alkalmasak arra, hogy valamely tagállamban lakóhellyel rendelkező személyeket visszatartsanak attól, hogy tőkéjüket másik tagállamban letelepedett társaságokba fektessék be<sup>16</sup>.

33. Az alapeljárásban nem vitatott, amint azt maga a francia kormány is elismeri, hogy míg a francia leányvállalatok Franciaországban letelepedett anyavállalatnak kifizetett osztalékához kapcsolódó adójóváírást le lehet vonni az utóbbi által a szóban forgó osztalék saját részvényesei számára történő újrafelosztása során fizetendő forrásadóból, a nem franciaországi székhellyel rendelkező leányvállalatok által fizetett osztalék francia anyavállalatuk tekintetében nem keletkeztet hasonló adójóváíráshoz való jogot. Utóbbi társaságnak tehát ki kell fizetnie a forrásadót, anélkül azonban, hogy részesülne az adójóváírás kedvezményében, ellentétben annak az anyavállalatnak

15 – Lásd ebben az értelemben a C-222/97. sz., Trummer és Mayer ügyben 1999. március 16-án hozott ítélet (EBHT 1999, I-1661. o.) 21. pontját; a C-483/99. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2002. június 4-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-4781. o.) 36. és 37. pontját; a C-98/01. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 2003. május 13-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-4641. o.) 39. és 40. pontját; a C-282/04. és 283/04. sz., Bizottság kontra Hollandia egyesített ügyekben 2006. szeptember 28-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-9141. o.) 19. pontját, valamint a C-182/08. sz. Glaxo Wellcome ügyben 2009. szeptember 17-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-8591. o.) 40. pontját.

16 – Lásd különösen a fent hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 22. pontját és a fent hivatkozott Meilicke és társai ügyben hozott ítélet 23. pontját.

a helyzetével, amelyik francia leányvállalatoktól kap osztalékot, és azt osztja fel újra saját részvényesei között.

leányvállalatoktól származó osztalék újrafelosztására irányuló politikát folytat<sup>19</sup>.

34. Ez a mechanizmus tehát a francia kormány saját bevallása szerint is eltérő bánásmódot eredményez a francia anyavállalatoknak fizetett osztalék tekintetében attól függően, hogy az Franciaországban vagy másik tagállamban letelepedett leányvállalatoktól származik.

35. A francia kormány – bár nem vitatja a francia leányvállalattól osztalékban részesülő francia anyavállalat és valamely másik tagállamban letelepedett leányvállalattól osztalékban részesülő ugyanilyen anyavállalat helyzetének összehasonlítható jellegét<sup>17</sup> – némileg ellentmondásosan mindazonáltal arra hivatkozik, először is, hogy az ilyen eltérő bánásmód nem korlátozza a tőkemozgást<sup>18</sup> az EK 56. cikk értelmében vett módon, miközben elismeri, másodsor, hogy közvetlen viszsztatartás csak akkor valósul meg, ha a francia anyavállalat a másik tagállamban letelepedett

36. A francia kormány érvelésében található belső ellentmondástól függetlenül, amelyre a fentiekben rámutattam, emlékeztetni kell arra, hogy utóbbi az alapvető feltevését, vagyis a vitatott adózási rendelkezések korlátozó hatásának hiányát a következő két érvre alapítja.

37. Azt állítja egyrészt, hogy az adójóváírás alkalmazása vagy a forrásadó megfizetése a franciaországi székhellyel rendelkező leányvállalatoktól származó osztalékban részesülő anyavállalat arra jogosult szerveinek önálló döntéséből, nem pedig a törvényből ered. A francia kormány – többek között a Graf-ügyben hozott ítéletre<sup>20</sup> hivatkozással – hozzáteszi, hogy a nemzeti szabályozás vitatott rendelkezéseinek esetlegesen negatív hatása ennek megfelelően az anyavállalat arra jogosult szerveinek olyan mértékben feltételes döntésétől függ, hogy ezek a rendelkezések nem tekinthetők úgy, hogy a tőke szabad mozgásának akadályát képezik.

38. Másrészt ez a kormány azt állítja, hogy ahol a forrásadó levonható volt az anyavállalat által felosztható eredményből, az nem a nyereséget terhelő tehernek, hanem a felosztható eredményből történő levonásnak minősült, amelynek költségét teljes egészében

17 – Ami ugyanis a már kialakult ítélkezési gyakorlatból következik, lásd különösen a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 62. pontját.

18 – Lásd különösen a francia kormány írásbeli észrevételeinek 74. pontját.

19 – Lásd ugyanezeknek az észrevételeknek a 82. pontját.

20 – A C-190/98. sz. ügyben 2000. január 27-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-493. o.) 24. és 25. pontja.

a csökkentett osztalékban részesülő részvényesek viselik. Az anyavállalatot tehát a mechanizmus nem érinti. Emellett a francia kormány jelzi, hogy amennyiben a nem franciaországi illetőségű részvényesek a Francia Köztársaság által kötött adózási egyezmények és/vagy a francia közigazgatási jogtudomány alapján kaphatták meg a forrásadó visszatérítését, ha nem részesültek az adójóváírásban, az eltérő bánásmód csak a francia anyavállalat francia részvényeseit érinti, ami olyan helyzet, amely tisztán belső jellegénél fogva nem tartozik az EK 56. cikk hatálya alá.

akkor ezért ezek a szervek maguk felelősek. Ez az érv nyilvánvalóan a rapporteur public Conseil d'État előtt ismertetett indítványából ered, amelyet csatoltak a francia kormány és az Accor írásbeli észrevételeihez<sup>21</sup>.

39. Véleményem szerint szükségtelen a francia kormány első, némileg ellentmondásos kifogásával túlzottan hosszasan foglalkozni. Értelmezésem szerint ez a kifogás azt állítja, hogy az anyavállalatok (vagy szerveik) szabadon dönthetnek az osztalék részvényeseik között történő felosztásáról azzal, hogy elindítják vagy nem indítják el a forrásadó és az adójóváírás mechanizmusát. Úgy tűnik tehát, hogy a francia kormány úgy véli, ha valamely, másik tagállamban letelepedett leányvállalattól származó osztalékban részesülő francia anyavállalat arra jogosult szervei úgy döntenek, hogy az említett társaság részvényesei számára az adójóváírás alkalmazása nélkül újra felosztják a leányvállalat által az anyavállalatnak osztalékként kifizetett teljes összeget,

40. Mindazonáltal azon túlmenően, hogy magukban a francia jogszabályi rendelkezésekben valóban megjelenik a fent kiemelt eltérő bánásmód, a kérdés nem az, amint azt a francia kormány felveti, hogy az anyavállalat vagy illetékes szervei maguk elkerülhetnék-e a forrásadó megfizetését azzal, hogy az anyavállalatnak a Franciaországtól eltérő másik tagállamban letelepedett leányvállalatai által kifizetett osztalékot nem osztják fel újra, vagy csökkentik az anyavállalat részvényeseinek újrafelosztott osztalék összegét végső soron azon cél érdekében, hogy megkerüljék a vitatott adózási rendszer jelentette akadályt, vagy alkalmazkodjanak ahhoz.

41. Ellenkezőleg, arról van szó, hogy valamely, az Accor helyzetében levő anyavállalat

21 – A rapporteur public szerint (indítványának 14. oldala): „a [...] társaság tehát maga felelős azért, hogy nem csökkentette a felosztott összegek mértékét. Más szóval, nem a törvény hozza létre a terhet, amelynek visszatérítését az anyavállalat kéri, hanem a saját osztalékfizetéssel kapcsolatos politikája”. Ezt az értékelést ugyanakkor nem a tőke szabad mozgásának korlátozásával összefüggésben, hanem az Accor által megfizetett forrásadó összegének visszatérítésével kapcsolatban fejti ki.

előnyére fordíthatja-e a tőke szabad mozgását azzal, hogy a nemzeti szabályozás alapján azzal a francia anyavállalattal egyenlő bánásmódot követeljen, amely miután a francia leányvállalataitól osztalékban részesül, ennek az osztaléknak az egészét újra felosztja saját részvényesei között.

42. Emellett számomra nehezen érthető, hogy a tőketársaságon belül az osztalék e társaság részvényesei között történő (újra) felosztásával kapcsolatos döntés, amint azt a francia kormány állítja, a fent hivatkozott Graf-ügyben hozott ítélet értelmében miért lehet feltételes vagy véletlenszerű természetű. Amint azt az Accor a tárgyaláson előadta, nehezen képzelhető el, hogy a részvényesek olyan társaságba fektetnek be, amely csak nagyon eseti jelleggel tervezi az osztalék újrafelosztását, különösen, ha ezt a társaságot a tőzsdén is jegyzik, és olyan felosztási politikát alakít ki, amely pénzügyi kommunikációjának is részét képezi.

43. A francia kormány által előadott második érveléssel kapcsolatban mindenképpen meg kell jegyezni, hogy az a kérdést előterjesztő bíróság által feltett első kérdés ismétlésének tűnik, amely szerint a kérdés az, hogy az anyavállalat (ennek a kérdésnek az első része) vagy e társaság részvényesei (a kérdés második, vagylagos része) érintettek-e.

44. Úgy tűnik, hogy ezt az ismétlést lényegében belső jogi eljárási megfontolásokkal indokolják, mivel az alapeljárás a francia hatóságok és az Accor, nem pedig a francia hatóságok és e társaság részvényesei között zajlik.

45. Mindazonáltal ez nem tűnik relevánsnak az EK 56. cikk értelmezéséhez, amely cikk hatálya kiterjed azokra a nemzeti intézkedésekre is, amelyek visszatartanak a határokon átnyúló befektetésektől, anélkül hogy vizsgálni kellene, hogy e visszatartás inkább magát a társaságot, annak illetékes szerveit vagy általánosságban annak részvényeseit érinti. A kérdést előterjesztő bíróság és a francia kormány által alkalmazott megkülönböztetés használata ugyanis véleményem szerint az EK 56. cikk alkalmazásának a tagállamok belső joga és az azok területén letelepedett társaságok szervezeti kialakítására vonatkozó szabályok alá rendelését jelentené.

46. Ezen túlmenően a Bíróság ítélkezési gyakorlata azt mutatja, hogy valamely nemzeti intézkedés egyidejűleg visszatarthatja az e tagállamban illetőséggel rendelkező személyeket (a társaságokat is beleértve) attól, hogy tőkebefektetéseket hajtsanak végre másik tagállamban, és korlátozó hatást gyakorolhat a másik tagállamokban illetékességgel rendelkező személyekre a tekintetben, hogy akadályozza őket az első tagállamban történő tőkegyűjtésben<sup>22</sup>. Nem látom tehát akadályát annak, hogy valamely nemzeti intézkedésnek

22 – Lásd különösen a fent hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 22. pontját, valamint a Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 64. és 166. pontját.

az EK 56. cikk (1) bekezdése alapján történő minősítése céljából ez az intézkedés egyidejűleg valósítson meg visszatartó hatást valamely társaság és/vagy annak részvényesei tekintetében. Végeredményben a határokon átnyúló tőkemozgás ilyen *akadályozásának* fennállása definíció szerint – az adózási területet is beleértve – nem az érdekeltek oldalán jelentkező vagyoni következmények számszerű kimutatásától függ.

47. Mindenesetre úgy vélem, hogy a Bíróságnak nem kell válaszolnia az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés második részére, tekintettel a vitatott mechanizmus visszatartó jellegére az Accor anyavállalat tekintetében, amit – ahogy azt már jeleztem – írásbeli észrevételeinek 82. pontjában a francia kormány is elismert.

48. Mivel ugyanis az Accor helyzetében lévő anyavállalatnak – tekintettel arra, hogy az nem részesülhet a forrásadó adójóváírással történő semlegesítésének kedvezményében, ellentétben az olyan anyavállalattal, amely a francia leányvállalataitól származó osztalék egészét felosztotta a saját részvényesei között – ahhoz, hogy az osztalék egészét újra feloszthassa saját részvényesei között, likviditási tartalékaihoz kell nyúlnia, hogy a forrásadó címén fizetendő összeggel megegyező összeget felszabadítson. A francia anyavállalatok, amelyek tőkájukat francia leányvállalatokba fektették be, likviditási előnyt élveznek azokkal az anyavállalatokkal szemben, amelyek

tőkájukat másik tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalatokba fektették<sup>23</sup>.

49. Ezenfelül – és ebben teljesen egyetértek a rapporteur public-nek a Conseil d'État előtt ismertetett indítványával – a forrásadó, amely az osztaléknak az anyavállalat által a részvényesek számára történő újrafelosztásához kapcsolódott, és amelyet az előbbi volt köteles megfizetni, csökkentette a felosztható osztalék mértékét, mivel ez a mérték aszerint különbözött, hogy az anyavállalat leányvállalata Franciaországban, vagy másik tagállamban telepedett le. Márpedig ez a helyzet minden valószínűség szerint alkalmas volt arra, hogy hatással legyen az anyavállalat részvényeinek értékéikére, mivel kevesebb volt a felosztott osztalék. Ennek a társaságnak a felosztási politikája tehát kevésbé lehet vonzó a jelenlegi vagy lehetséges részvényesek számára, ami érintheti e társaság tőkepiachoz való hozzáférését.

50. A vitatott adózási rendszer tehát teljes mértékben alkalmas volt arra, hogy visszatartsa a Franciaországban letelepedett társaságokat attól, hogy másik tagállamban székhellyel rendelkező társaságokban hajtsanak végre portfólióbefektetéseket.

51. Ilyen körülmények között úgy vélem, hogy a vitatott adózási rendszer az EK 56. cikk (1) bekezdése értelmében vett korlátozásnak minősül.

23 – Lásd analógia útján a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 84. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

52. Mivel sem a kérdést előterjesztő bíróság, sem a francia kormány nem hivatkozott az EK 58. cikkben foglalt indokokra vagy az ilyen korlátozást esetlegesen igazoló nyomós közérdekre, azt javaslom, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre a Bíróság azt válaszolja, hogy az EK 56. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan adózási rendszer, amelynek értelmében a valamely tagállamban letelepedett anyavállalat, amely valamely másik tagállamban letelepedett leányvállalattól részesül osztalékban, nem vonhatja le az általa az említett osztalék saját részvényesei között történő újrafelosztásakor fizetendő forrásadóból az ezen osztalék felosztásához kapcsolódó adójóváírást, ellenében az összehasonlítható helyzetben lévő, az első tagállamban letelepedett olyan anyavállalattal, amely a szintén e tagállamban letelepedett leányvállalattól részesül osztalékban.

által történő áthárítását, vagy nemleges válasz esetén azzal az indokkal, hogy a megfizetett összegek nem jelentenek az anyavállalat számára számviteli vagy adóterhet, hanem azt a részvényesek között felosztható osztalékból kell levonni.

54. Az első kérdésre javasolt válasza tekintettel fontos emlékeztetni arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat alapján a magánszemélyeknek főszabály szerint joguk van az uniós jog megsértésével kivetett adók visszatérítéséhez. Ez a jog az említett rendelkezéseknek a Bíróság értelmezése által a jogalanyok számára biztosított jogból ered, és azt kiegészíti. Ebből következik, hogy a tagállam tehát főszabályként köteles az uniós jog megsértésével kivetett adók visszafizetésére<sup>24</sup>.

## B – A második kérdésről

53. A kérdést előterjesztő bíróság a második kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy abban az esetben, ha az adóhatóság főszabály szerint köteles visszatéríteni az anyavállalat által az uniós jog megsértésével megfizetett összegeket, ez a hatóság mindazonáltal ezt megtagadhatja-e azzal az indokkal, hogy ez a visszafizetés jogalap nélküli gazdagodást jelentene a társaságra nézve, még ha a vitatott rendszer nem eredményezi is az adónak harmadik személyre az adóköteles személy

55. Ez a visszatérítési kötelezettség ezen ítélkezési gyakorlat szerint csak egyetlen kivételt enged, vagyis ha a nemzeti hatóságok bizonyítják, hogy az adóterhet egészben vagy részben az adóalanytól különböző személy viselte, és hogy az adó teljes vagy részleges visszafizetése az adóalany tekintetében jogalap

24 – Lásd különösen a C-147/01. sz., Weber's Wine World és társai ügyben 2003. október 2-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-11365. o.) 93. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 202. pontját.

nélküli gazdagodást idézne elő<sup>25</sup>. Ilyen helyzet különösen közvetett adózás esetén fordulhat elő, amikor az adóalany a jogalap nélkül megfizetett hozzáadottérték-adót egészben vagy részben áthárította a végső fogyasztóra.

úgy ítélte meg, hogy a nemzeti bíróság szabadon mérlegelheti a bizonyítékokat<sup>28</sup> minden releváns körülményre tekintettel<sup>29</sup>, mivel az alkalmazandó eljárási szabályok uniós szabályozás hiányában az egyenértékűség elvének és a tényleges érvényesülés elvének tiszteletben tartásával minden tagállam saját belső jogrendjébe tartoznak<sup>30</sup>.

56. A Bíróság azt is kimondta, hogy még ha bizonyított is, hogy a nemzeti hatóságokhoz jogalap nélkül befolyt adót részben vagy egészben harmadik személyekre hárították át, ennek a gazdasági szereplő részére való visszatérítése nem szükségképpen jelent jogalap nélküli gazdagodást<sup>26</sup>. Az adóalanyt ugyanis még ebben az esetben is érheti kár az uniós jog megsértésével megfizetett adók miatt, például azáltal, hogy eladásainak mértéke csökken, vagy azáltal, hogy nem építi be az adó teljes mértékét az általa alkalmazott eladási árakba<sup>27</sup>.

58. Ez utóbbi elv, fejtette ki a Bíróság, megtilt minden olyan bizonyítási módot, amelynek eredményeképpen ennek a jognak a megsértésével beszedett adók visszatérítése gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé válik. Ez a helyzet áll fenn különösképpen olyan vélelmek vagy bizonyítási szabályok esetében, amelyek az adóalanyokra hárítják annak bizonyítását, hogy a jogalap nélkül megfizetett adókat nem hárították át más jogalanyokra, illetve a bizonyítékok alakiságára vonatkozó különös korlátozások esetében<sup>31</sup>. A Bíróság még a közvetett adók megfizetésének harmadik személyre való jogszerű áthárítása esetében is elutasította az arra vonatkozó vélelem fennállását, hogy az áthárítás megtörtént, és hogy ennek ellenkezőjét az adóalanyoknak kell bizonyítani<sup>32</sup>.

57. Az adófizetésre kötelezett személynek a megfizetett adó harmadik személyre történő áthárításából származó esetleges jogalap nélküli gazdagodásával kapcsolatban a Bíróság

25 – Lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Weber's Wine World és társai ügyben hozott ítélet 94. pontját. A jogalap nélküli gazdagodás fogalmának alkalmazása ebben az összefüggésben inkább a jogalap nélkül fizetett összeg visszaköveteléséhez hasonló, amely bizonyos tagállamokban a jogalap nélküli gazdagodás különös eseteként jelenhet meg.

26 – A fent hivatkozott Weber's Wine World és társai ügyben hozott ítélet 98. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

27 – Lásd ebben az értelemben a C-192/95–C-218/95. sz., Comateb és társai egyesített ügyekben 1997. január 14-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-165. o.) 29., 31. és 32. pontját, valamint a fent hivatkozott Weber's Wine World és társai ügyben hozott ítélet 99. pontját.

28 – Lásd a fent hivatkozott Weber's Wine World és társai ügyben hozott ítélet 96. pontját.

29 – Lásd C-309/06. sz. Marks & Spencer ügyben 2008. április 10-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-2283. o.) 41. pontját és a C-566/07. sz. Stadeco-ügyben 2009. június 18-án hozott ítélet (EBHT 2009., I-5295. o.) 49. pontját.

30 – A fent hivatkozott Weber's Wine World és társai ügyben hozott ítélet 103. pontja.

31 – Lásd a 199/82. sz. San Giorgio ügyben 1983. november 9-én hozott ítélet (EBHT 1983., 3595. o.) 14. pontját, valamint a C-441/98. és C-442/98. sz., Michailidis egyesített ügyekben 2000. szeptember 21-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-7145. o.) 36. pontját.

32 – A fent hivatkozott Comateb és társai ügyben hozott ítélet 25. pontja.

59. Ilyen körülmények között, amint azt a jelen ügyben írásbeli észrevételeket előterjesztő felek is elismerik, az adóalany által az uniós jog megsértésével jogalap nélkül megfizetett adók visszatérítését megtagadó adóhatóságok feladata annak bizonyítása, hogy az ilyen visszatérítés az adóalanynál jogalap nélküli gazdagodást eredményez<sup>33</sup>, ezeknek az állításoknak a megalapozottságát pedig a nemzeti bíróságnak kell értékelnie, vagyis a jogalap nélküli gazdagodás fennállását és mértékét, azzal, hogy olyan gazdasági elemzést végez, amely figyelembe veszi valamennyi elé terjesztett releváns tényezőt<sup>34</sup>.

60. Ez az ítélkezési gyakorlatra történő emlékeztetés véleményem szerint részben lehetővé teszi az itt vizsgált kérdés második részének megválaszolását. A kérdést előterjesztő bíróság – azzal ugyanis, hogy ezt a részt a jogalap nélküli gazdagodás kivételére vonatkozó első részhez képest vagylagosan és másodlagosan fogalmazta meg – úgy tűnik, hogy ki kívánta terjeszteni az uniós jog megsértésével megfizetett adók visszatérítésének korlátozását. Márpedig, amint azt már kifejtettem, az uniós jog csak egyetlen kivételt ismer az e jog

megsértésével megfizetett adók visszatérítése alól, mégpedig a jogalap nélküli gazdagodást.

61. A kérdés második részét mindazonáltal a jogalap nélküli gazdagodással kapcsolatos probléma összefüggésében hasznos lehet értelmezni. A kérdést előterjesztő bíróság – rámutatva ugyanis, hogy a megfizetett összegek nem jelentenek az anyavállalat számára számviteli vagy adóterhet, hanem azokat a részvényeseinek felosztandó osztalék egészéből kell levonni – végső soron kiemeli azt a tényt, hogy nem az anyavállalat viselte a forrásadó megfizetésének tényleges terhét, és hogy ebből következően az ezen adónak megfelelő összeg számára történő visszatérítése jogalap nélküli gazdagodáshoz vezethet.

62. Véleményem szerint a kérdés két részét együtt lehet vizsgálni.

63. Fontos emlékeztetni arra, hogy az alapeljárásban a kérdést előterjesztő bíróság is abból az előfeltevésből indul ki, hogy a vitatott rendszer nem eredményezi az adó adóalany általi harmadik személyre történő áthárítását, tehát „klasszikus” értelemben nem jelent jogalap nélküli gazdagodást, amint az a Bíróság korábban említett ítélkezési gyakorlatából is következik. Ez az előfeltevés meglepő lehet, és az említett ítélkezési gyakorlatra tekintettel első ránézésre még a jogalap nélküli gazdagodás fennállásának elutasítását is igazolhatja.

33 – A francia kormány kifejti emellett, hogy a bizonyítási teher ezen áthelyezése az adóhatóságra kizárólag belső jog hatálya alá tartozó helyzetekre vonatkozóan következik a francia Conseil d'État és a Cour de cassation ítélkezési gyakorlatából is. Az egyenlő bánásmód és az egyenértékűség elveinek megfelelően az ilyen szabálynak érvényesülnie kell azokban a jogvitákban is, amelyekben a francia adóhatóság elutasítja az uniós jog megsértésével megfizetett adók visszafizetését.

34 – Lásd a fent hivatkozott Weber's Wine World és társai ügyben hozott ítélet 100. pontját és a Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 43. pontját.



64. Mindazonáltal tartózkodni kell az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésnek ettől a némiképp leegyszerűsítő értelmezésétől. A kérdés alapjául szolgáló előfeltevést a forrásadó francia közigazgatási jogi minősítése magyarázhatja. A Conseil d'État ugyanis úgy ítélte meg, hogy a forrásadó nem minősül a társaság nettó nyereségéből levonható tehernek, mivel ezt az adót annak elkerülése érdekében vezették be, hogy jogtalan adózási kedvezményben részesüljenek azok a társaságok, amelyek adójóváírásra jogosító módon osztják fel azt a nyereséget, amelyre az általános mértékű társasági adót nem vetették ki<sup>35</sup>. Ezért a forrásadó, mivel azt csak a felosztható jövedelem egészéből vonják le, nem érinti a felosztó anyavállalatot, hanem az anyavállalat részvényeseinek vagyonaiból vonják le azt. Ebből a szempontból, amelyet egyébként a francia kormány is támogat, nem releváns az a kérdés, hogy a forrásadót a Bíróság ítélkezési gyakorlatában kialakított szempont alapján áthárították-e harmadik személyre, mivel a forrásadó megfizetése közvetlenül az anyavállalat részvényeseinek vagyonát érinti.

65. Ily módon összefüggéseibe helyezve azt, a kérdést előterjesztő bíróság kérdésével kapcsolatban az alábbi észrevételeket érdemes tenni.

66. Általánosságban nem látom akadályt annak, hogy főszabály szerint valamely tagállam megtagadhassa az uniós joggal ellentétesen megfizetett olyan összegek visszatérítését, amelyek visszatérítésük esetén valamely gazdasági szereplő vagy adóalany jogalap nélküli gazdagodását vonná maguk után, még azokon az eseteken kívül is (lényegében behozatali vámok vagy közvetett adók visszatérítése esetében), amelyekkel a Bíróság már foglalkozott. Véleményem szerint ez a helyzet áll fenn, ha az érintett személy nem maga viselte az általa fizetendő összegek teljes gazdasági terhét. Az ítélkezési gyakorlatnak megfelelően a nemzeti bíróságok feladata minden egyes eset körülményeire tekintettel annak vizsgálata, hogy ez a helyzet fennáll-e.

67. Ennélfogva az alapeljárással kapcsolatban úgy gondolom, hogy nem lehet egészében elvetni, amint azt az Accor és az Európai Bizottság teszi, az anyavállalat esetleges jogalap nélküli gazdagodásának fennállását, amely az EK 56. cikkel ellentétesen megfizetett összegek visszatérítését vonná maga után azon egyetlen indok alapján, hogy jogilag ő köteles a forrásadót megfizetni. Amint azt ugyanis kiemeltem, a Bíróság ítélkezési gyakorlata inkább gazdasági, mint szigorúan jogi megközelítést alkalmaz a gazdasági szereplő által jogalap nélkül megfizetett összegek visszatérítése következtében bekövetkező esetleges jogalap nélküli gazdagodás tekintetében.

35 – A Conseil d'État Sté Freudenberg ügyben 2004. június 30-án hozott ítélete.

68. Mindazonáltal véleményem szerint nem meggyőző a francia kormány azon általános érve, amely szerint az anyavállalat számára a forrásadó megfizetésével egyenértékű összeg visszatérítése ezt a társaságot a részvényesei kárára gazdagítaná.

69. Ennek a társaságban tartott összegnek a visszatérítése ugyanis valójában más nyereséget eredményezne a részvényesek számára, amely növelheti az e társaság tőkéjében való részesedésük vagyoni értékét, és semmiképpen sem az említett részvényesek károsítását jelentené.

70. Egyébként teljesen elfogadható, amint arra a Conseil d'État előtt a rapporteur public is hivatkozott, és amint a Bíróság előtt azt az Accor is állította, hogy a forrásadó anyavállalat általi megfizetése végső soron semmiképpen sem érintette a részvényesek javára kifizetett osztalék felosztását, mivel ez a társaság teljesen magára vállalta ezen adó terhét azzal, hogy a tartalékait használta fel annak érdekében, hogy ne kelljen változtatnia felosztási politikáján, és ne változtassa meg részvényesek árfolyamát a tőzsdén.

71. Márpedig, amint azt a francia kormány a Bíróság előtti tárgyaláson megerősítette, tisztán belső jogi helyzetben az olyan anyavállalat, amely különböző okokból tévesen túl magas összegű forrásadót fizetett be, maga is részesedik a francia adóhatóságok által beszedett többlet visszatérítéséből, ha az nem érintette

az osztalék részvényesei számára történt újrafelosztását. Az egyenértékűség elvének alkalmazása tehát véleményem szerint azt követeli meg, hogy az az anyavállalat, amely jogalap nélkül fizetett ki bizonyos összegű forrásadót, anélkül hogy ez érintette volna a saját részvényeseinek felosztható osztalék mértékét, különösen az említett részvényesek azon szándékából adódóan, hogy fenntartsák a társaság vonzó felosztási politikáját, részesülhet az említett összeg visszatérítésében.

72. A fent leírt helyzetben mindazonáltal a Bíróság ítélkezési gyakorlatába ütközhet a forrásadónak az Accor által a francia közigazgatási bíróságok előtt indított keresethez hasonló kereset keretében való visszatérítése.

73. Fontos ugyanis rámutatni, hogy a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben a Bíróság – anélkül, hogy kifejezetten a jogalap nélküli gazdagodás elméletére alapozott volna – kizárta, hogy az uniós jog alapján kártérítési kereset keretében térítsék meg az olyan társaságokat ért kárt, amelyek kénytelenek voltak növelni az osztalékaik összegét annak érdekében, hogy a jóváírás elvesztését ellentételezzék a részvényesek számára.

74. Ennek megfelelően a Bíróság elutasította a brit adóhatósággal szembeni alapeljárásban

a felperes társaságok által előterjesztett azon állítást, amely szerint visszatérítés iránti keresettel jogosan követelhetnék azon kár megtérítését, amelyet az ott székhellyel rendelkező társaságokat annál a ténynél fogva érte, hogy kénytelenek voltak emelni az osztalékaik összegét annak érdekében, hogy ellentételezzék a részvényeseiket az adójóváírásuk elvesztése miatt.

75. A Bíróság úgy ítélte meg, hogy ezt a kárt nem lehet az uniós jog alapján az érintett tagállam részére fizetett vagy az általa ezen adóval közvetlen összefüggésben levont összegek visszatérítése iránti kereset biztosításával ellensúlyozni. „Az [...] osztalék összegének emelése [ugyanis] az e társaságok által hozott döntéseken alapul, és számukra nem annak az *elkerülhetetlen következménye*, hogy az Egyesült Királyság megtagadta, hogy ugyanolyan bánásmódot biztosítson e részvényesek és a belföldről származó osztalék alapján fizetett osztalékban részesülő részvényesek számára”<sup>36</sup>.

76. Az uniós jogrend által garantált jogok gyakorlásának biztosítása érdekében és a Bíróság elé terjesztett kérdésekre tekintettel utóbbi mindazonáltal felhívta a nemzeti bíróságot annak meghatározására, hogy az osztalék összegének emelése az érintett társaságok tekintetében az uniós jog az érintett

tagállamnak felróható megsértése miatt keletkezett pénzügyi veszteségnek minősül-e<sup>37</sup>, vagyis hogy esetleg sor kerülhet-e kár megállapítására és kártérítésre az utóbbi felelősségének megállapítására irányuló kereset keretében.

77. Ha ezt a megoldást a jelen ügyre alkalmazzuk, és tekintetbe vesszük az Accornak a jelen indítvány fenti 70. pontjában említett újrafelosztási politikáját, ez a társaság nem követelheti a kérdést előterjesztő bírósághoz benyújtott, forrásadó visszatérítése iránti kereset keretében azt az esetleges veszteséget, amelyet a részvényesek közgyűlésének azon döntése okozott, hogy az Accor nem franciaországi székhelyű leányvállalataitól befolyó osztalék egészét újra felosztják, tehát nem vonják le a forrásadót a részvényeseknek felosztott osztalékból. Ez a veszteség ugyanis nem annak az egyenes következménye, hogy a Francia Köztársaság megtagadta az adójóváírás ugyanolyan feltételek melletti biztosítását, mint az olyan francia anyavállalat esetében, amely francia leányvállalatoktól kap osztalékot. Ilyen körülmények között el kell ismerni számára azt a jogot, hogy az állam felelősségének megállapítására irányuló keresetet indítson az uniós jog megsértése miatt, az ilyen felelősség megállapítása feltételeinek, valamint az egyenértékűség elvének

36 – A fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 207. pontja (kiemelés tölem).

37 – Ugyanott, 208. pont.

és a tényleges érvényesülés elvének tiszteletben tartásával.

78. Ezzel szemben a vitatott adózási rendszer alkalmazásának véleményem szerint egyenes következménye az, hogy az Accorhoz hasonló francia anyavállalatokat arra kötelezik, hogy a forrásadót a saját részvényeseik számára újrafelosztott osztalékból vonják le, amely elkerülhetetlenül ezen osztalék összegének csökkenéséhez vezet.

79. Ebben az esetben elsősorban a részvényeseket éri anyagi kár, amely a csökkentett mértékű osztalékban jelentkezik. Az anyavállalatot mindazonáltal szintén érheti anyagi kár, amely a részvényeinek a piac által kevésbé vonzóknak tekintett felosztási politika következményeként bekövetkező árfolyamcsökkenésében jelentkezik.

80. Ilyen körülmények között a forrásadó ezen anyavállalat számára történő visszatérítését a saját veszteségeire kell-e korlátozni, vagy ebbe bele kell számítani azt a veszteséget is, amely a részvényeseket az újrafelosztott osztalék csökkentett mértékének következtében érte?

81. Magam a második lehetőség felé hajlok.

82. Egyrészt ugyanis, amint azt már említettem, úgy tűnik számomra, hogy az ilyen összeg anyavállalat részére történő visszatérítésének elve semmiképpen sem e társaság részvényeseit károsítja, mivel az anyavállalat összesített tőkéjéből az említett részvényeseknek származik haszna.

83. Másrészt a visszatérítésnek az anyavállalat saját veszteségeire való korlátozása eljárási szempontból azt is jelenti, hogy a kárt szenvedett részvényesek keresetet nyújthatnak be az illetékes francia bíróságokhoz a forrásadó visszatérítése iránt. Márpedig, amint azt a rapporteur public a Conseil d'État előtt kiemelte, és amely megállapítást a francia kormány sem vitatta, a francia belső jog értelmében az ilyen helyzetben levő részvényes semmilyen személyesen érvényesíthető adózási keresettel nem rendelkezik, amely lehetővé tenné számára az említett forrásadó részére történő visszafizetését, legfeljebb az állam felelősségének megállapítása érdekében nyújthatna be keresetet.

84. Lényegében igaz ugyan, hogy a francia kormány a Bírósághoz előterjesztett észrevételeiben megemlítette, hogy ezt az elvet mérséklí az a lehetőség, amelyet a Francia Köztársaság által kötött, a kettős adózás elkerülésére irányuló egyezmények biztosítanak a francia anyavállalat nem franciaországi illetőségű részvényese számára, aki részesülhet a forrásadó visszafizetéséből, ha az e társaságnak

kifizetett osztalék felosztásakor semmilyen adójóváírást nem alkalmaztak<sup>38</sup>.

azonban, hogy azt az adóalanyak vissza kellene térítenie.

85. Bár, amint azt a Bizottság is elismeri, e lehetőségnek az Accorhoz hasonló anyavállalat esetleges külföldi illetőségű részvényesei általi igénybevételét is figyelembe kellene venni akkor, amikor a kérdést előterjesztő bíróság az anyavállalatnak visszatérítendő forrásadó tényleges összegét megállapítja, ezen igénybevétel mindazonáltal nem igazolhatja az állam által jogalap nélkül beszedett azon összeg visszatérítésének kategorikus megtagadását, amely a gyakorlatban csak az uniós jog megsértésével kivetett adót megfizető anyavállalatnak téríthető vissza.

86. Ennek eltérő megítélése véleményem szerint két olyan következményhez vezetne, amelyek nem egyeztethetőek össze az uniós joggal. Egyrészt gyakorlatilag lehetetlenné válna az uniós jog megsértésével kiszabott adó visszatérítése iránti keresettel élni. Másrészt az a feltevés, amelyet lényegében a francia kormány képvisel, az állam jogalap nélküli gazdagodásának elismerését jelentené, mivel az beszédte a jogalap nélkül megfizetett forrásadónak megfelelő összeget, anélkül

87. Összefoglalásként úgy vélem, hogy a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a tagállam megtagadhatja az uniós jog megsértésével beszedett adó visszatérítését annak a gazdasági tehernek a mértékéig, amelyet nem az adóalany saját maga viselt, és amely e mértékben az említett adóalany jogalap nélküli gazdagodását eredményezné. Az ilyen gazdagodás úgy jöhetne létre, ha a tagállamnak vissza kellene térítenie az adóalany által viselt azon költségeket, amelyek nem elkerülhetetlen következményei annak, hogy a tagállam nem biztosítja az EK-Szerződés rendelkezéseinek tiszteletben tartását. Az alapeljárásban az összes rendelkezésre álló tényezőre tekintettel a kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy az alapeljárás alpereséhez hasonló anyavállalat által alkalmazott, az osztalék részvényesek között történő felosztására vonatkozó politika alapján megvizsgálja, hogy a vita tárgyát képező megfizetett forrásadó összegét egészben vagy részben levonták-e az említett részvényesek számára újrafelosztott osztalékokból oly módon, hogy az anyavállalat adott esetben annak elkerülhetetlen következményeképp szenvedett el veszteséget, hogy a tagállam nem biztosította számára a megkövetelt egyenlő bánásmódot. Ebben az esetben a vitatott adó anyavállalat részére történő visszatérítését a kérdést előterjesztő bíróság rendelkezésére álló valamennyi releváns tényező alapján azon gazdasági teher függvényében kell megállapítani, amelyet az anyavállalat viselt.

38 – Ez a kérdés volt a kulcsa a C-513/04. sz., Kerckhaert és Morres ügyben 2006. november 14-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-10967. o.) alapjául szereplő ügynek. Az osztalék után járó adójóváírás 2005. január 1-jétől történő eltörlése, és azt követően a nem franciaországi illetőségű részvényesek számára történő visszafizetése volt a C-128/08. sz. Dameaux-ügyben 2009. július 16-án hozott ítélet (EBHT 2009., I-6823. o.) alapjául szolgáló ügy lényege. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés mindazonáltal csak a részvényesek illetősége szerinti tagállamot (abban az ügyben a Belga Királyságot) érintő kötelezettségekre vonatkozott.

## C – A harmadik kérdéstről

88. A kérdést előterjesztő bíróság által feltett harmadik kérdéshez érkeztem, amely az érdekelt felek között a legélénkebb vitát váltotta ki, és amely megválaszolása csak akkor lehet hasznos, ha a kérdést előterjesztő bíróság a Bíróság által számára adott útmutatás alapján – ha csak részlegesen is, de – kizárja az anyavállalat jogalap nélküli gazdagodását.

89. Ezzel a kérdéssel a Conseil d'État azt kívánja megtudni, hogy az első két kérdésre adott válasza tekintettel sérti-e az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét, hogy az anyavállalat által jogalap nélkül megfizetett összegek visszatérítését ahhoz a feltételhez kössék – adott esetben az információcserére vonatkozó egyezményben foglalt rendelkezésektől eltekintve –, hogy ez a társaság minden egyes, nem Franciaországban letelepedett leányvállalata által felosztott osztalék tekintetében bemutassa az e leányvállalatok által realizált nyereség vonatkozásában a ténylegesen kivetett adó mértékére és a ténylegesen megfizetett adó összegére vonatkozó bizonyítékokat, jóllehet a Franciaországban letelepedett leányvállalatok esetében ezen igazolásokat – a hatóság számára ismertek lévén – nem kell benyújtani.

90. Amint arra a Bizottság írásbeli észrevételeiben jogosan hivatkozott, ez a kérdés csak

akkor merülhet fel, ha a kérdést előterjesztő bíróság az egyenlő bánásmód helyreállítása érdekében nem a forrásadó visszafizetéséről határoz – ami bizonyos módon mentesítené az anyavállalatot a forrásadó alól, anélkül azonban, hogy előtte adójóváírásban részesült volna –, hanem az adójóváírás kedvezményét ismeri el (miután az anyavállalat megfizette a forrásadót), ahogyan azt tisztán belső jogi helyzet esetében tenné. Amint azt ugyanis a Bizottság írásbeli észrevételeiben a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 50–52. pontjára hivatkozással jelzi, e második esetben az anyavállalatnak olyan adójóváírásban kell részesülnie, amely a leányvállalat által a letelepedés helye szerinti tagállamban megfizetett adó mértékét tükrözi<sup>39</sup>.

39 – A fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben az a kérdés merült fel, hogy az uniós joggal ellentétes-e az, hogy valamely tagállam mentesíti az ebben a tagállamban székhellyel rendelkező társaság által valamely másik, ebben a tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalat számára kifizetett osztalékokat, amellyel, hogy levonási rendszer alkalmazásával elkerüli az említett osztalék többszörös adóztatását, ha azt nem ebben a tagállamban székhellyel rendelkező társaság fizette ki a tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalatnak. A Bíróság megerősítette a levonási rendszer ilyen körülmények közötti alkalmazhatóságát, először, ha a külföldről származó osztalékokra vonatkozó adómenték az érintett tagállamban nem magasabb, mint a belföldről származó osztalékokra alkalmazott, másodszer pedig, ha elkerüli a külföldről származó osztalék többszörös adóztatását azzal, hogy biztosítja az osztalékok juttató külföldi illetőségű társaság által megfizetett adó összegének az osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaságra kivetett adó összegébe történő beszámítását ezen adó összege erejéig. Ebből következően a Bíróság az ítélet 51. és 52. pontjában jelzi, hogy ha a külföldről származó osztalék alapját képező nyereséget terhelő adó az osztalékok fizető társaság szerinti tagállamban alacsonyabb, mint az osztalékban részesülő társaság szerinti tagállamban kivetett adó, ez utóbbinak teljes mértékű adójóváírást kell biztosítani az osztalékok fizető társaság által az illetősége szerinti tagállamban megfizetett adónak megfelelő összegben. Amikor ezzel szemben az e nyereséget terhelő adó 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. Ez az állam tehát nem köteles visszafizetni azt a részt, amely a két összeg különbségét meghaladja.

91. A kérdést előterjesztő bíróság feladata ugyan megválasztani azokat a megoldásokat, amelyek lehetővé teszik a tisztán belső jogi helyzetben és az Accorhoz hasonló helyzetében levő anyavállalat helyzete közötti egyenlő bánásmód helyreállítását, ezt a választást azonban az egyenértékűség elvének és a tényleges érvényesülés elvének tiszteletben tartásával kell elvégezni.

92. Ebben a tekintetben az Accornak az az álláspontja, egyrészt, hogy a francia adóhatóságok nem köthetik a forrásadó visszatérítését ahhoz a feltételhez, hogy az anyavállalat minden felosztott osztalék alapját képező nyereség vonatkozásában bizonyítsa a külföldi leányvállalatok által ténylegesen megfizetett adó mértékét és összegét, ha ez a feltétel a tisztán belső jogi helyzetekben nem áll fenn. Másrészt az Accor azt állítja, hogy a tényleges érvényesülés elvével ellentétes annak megkövetelése, hogy ilyen bizonyítékot nemcsak a leányvállalatai, de saját leányvállalatainak minden, másik tagállamban letelepedett leányvállalata esetében is benyújtson, annál is inkább, hogy ez a követelmény több mint tíz évvel a tények bekövetkezése után, és ebből következően jóval a Franciaországban a közigazgatási iratok megőrzésére irányuló jogi kötelezettség időtartamán túl merül fel. Egyebekben az Accor rámutat a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adóztatás területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról

szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelv jelentőségére<sup>40</sup>.

93. A francia kormány és az Egyesült Királyság kormánya ezzel ellentétes állásponton van. Emlékeztetnek arra, hogy a vitatott adózási rendszer célja a gazdasági kettős adóztatás enyhítése, tehát a francia adóhatóságoknak joguk van igazolásokat kérni annak ellenőrzése érdekében, hogy a külföldi leányvállalatok a letelepedésük helye szerinti tagállamban ténylegesen megfizették-e az anyavállalatnak kifizetett osztalék alapjául szolgáló nyereség után fizetendő adót. Ebben a tekintetben a francia kormány hangsúlyozza azt a tényt, hogy a belső jog tiszteletben tartja az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét. Ez a kormány többek között arra emlékeztet, hogy tisztán belső jogi helyzetben az adó mértéke egyben a leányvállalatok által az anyavállalatuk számára kifizetett osztalék alapjául szolgáló nyereség után ténylegesen megfizetett adómérték, valamint hogy a belső jog csak a francia anyavállalatok közvetlen leányvállalatai által teljesített kifizetést veszi figyelembe. Mivel a kért információkkal csak az adóalany rendelkezik, a francia kormány és az Egyesült Királyság kormánya szerint semmiképpen sem túlzó annak megkövetelése, hogy az anyavállalat nyújtsa be az érintett leányvállalatok adózásának és osztalékfizetéseinek természetére vonatkozó alapvető dokumentumokat, majd annak, hogy az adóhatóság a 77/779 irányelv rendelkezései vagy kétoldalú adójogi egyezmények keretében ezt követően adott esetben közigazgatási jogsegélyt kérjen a leányvállalatok letelepedésének helye szerinti tagállam hatóságaitól. A francia kormány mindenestre úgy véli, hogy ha a Bíróság úgy ítélné is meg, hogy az anyavállalatra háruló bizonyítási teher sérti az

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

egyenértékűség és/vagy a tényleges érvényesülés elvét, azt az adóelkerülés elleni küzdelem szükségessége igazolja.

azoktól az anyavállalatoktól követelték, amelyek az említett leányvállalatoktól osztalékban részesültek, mivel az Accor és a Bizottság úgy véli, hogy a belső jog egyedül az általános adómérték alá tartozás bizonyítékát követeli meg, míg a francia kormány hosszan kifejtette, hogy a ténylegesen alkalmazott adómértékről van szó.

94. A Bizottság a maga részéről középutas érvelést alkalmaz. Lényegében úgy véli, hogy az uniós jog általában nem tiltja azt, hogy az alapeljárásban szóban forgó forrásadóhoz hasonló forrásadó esetében a tagállam megkövetelje, hogy a leányvállalat által a letelepedés helye szerinti tagállamban megfizetett adót figyelembe kelljen venni. Mindazonáltal a jelen ügyben az az álláspontja, hogy mivel az adójóváírás az anyavállalatokat a törvényes (általános) adómérték függvényében illeti meg, tekintet nélkül a francia leányvállalatok által felosztott osztalék alapjául szolgáló nyereségre ténylegesen alkalmazott adó mértékére, valamint az e társaságok által ténylegesen megfizetett adó összegére, az egyenértékűség elve megkövetelné, hogy ugyanezt a bánásmódot alkalmazzák a határokon átnyúló helyzetben is.

97. Másodszor, az Accor részéről az Accor-csoport leányvállalatai leányvállalatainak adózására vonatkozó, a francia adóhatóságok által megkövetelt túl szigorú bizonyíték iránti követelménnyel kapcsolatosan kifejtett kritikákra válaszolva a francia kormány a tárgyaláson hangsúlyozta, hogy a belső jog az adójóváírás kiszámításakor csak az anyavállalat közvetlen leányvállalatai szintjén felosztott osztalékot veszi figyelembe, az azok leányvállalatai szintjén felosztott osztalékot nem. Az egyenértékűség elvének alkalmazásával ez a kormány úgy véli, hogy ez nem lehet máshogy határokon átnyúló helyzet esetében sem, mivel az fordított hátrányos megkülönböztetést jelentene.

95. Ezek az ellentétes álláspontok részben a belső jog eltérő értelmezéséből erednek.

98. Nem a Bíróság feladata annak a kérdésnek az eldöntése, hogy a nemzeti jog tisztán belső jogi helyzetben megköveteli-e az általános adómérték vagy a leányvállalatok által az anyavállalatnak kifizetett osztalék alapjául szolgáló nyereség után ténylegesen megfizetett adómérték bizonyítását, vagy meghatározza-e, hogy ez a jog ebből a célból csak az e társaság és közvetlen leányvállalatai közötti kapcsolatokat veszi-e figyelembe, és nem a csoport leányvállalatainak összes leányvállalatát. Ezeket a szempontokat ugyanis a kérdést előterjesztő bíróságnak kell vizsgálnia.

96. Az érdekelt felek között ugyanis vitatottak először is a belső jognak a francia leányvállalatok alapul vett nyereségére alkalmazandó azon társasági adó mértékével kapcsolatos követelményei, amely megfizetésének bizonyítékait



99. Ennélfogva feltételezések alapján kell érvelni.

100. Az első megvizsgálandó feltételezés az, amelyet a francia kormány támogat, miszerint a belső jog az adójóváírás kifizetését tisztán belső jogi helyzetben az anyavállalat közvetlen leányvállalatának alapul vett nyeresége után ténylegesen megfizetett társasági adó mértékétől teszi függővé.

101. Ebben az esetben a belső helyzetekre alkalmazott bánásmód határokon átnyúló helyzetekre történő kiterjesztése semmilyen módon nem sérti az egyenértékűség elvét.

102. Az uniós joggal nem ellentétes az sem, hogy a releváns igazolások benyújtásának terhét elsősorban az érintett anyavállalat viselje. Az adóhatóságok ugyanis jogszerűen kérhetik az adóalanyoktól olyan igazolások benyújtását, amelyeket szükségesnek ítélnek annak értékeléséhez, hogy az adókedvezmény nemzeti szabályozásban előírt feltételei fennállnak-e<sup>41</sup>.

103. Az Accor állításával ellentétben, bár a 77/799 irányelvben foglalt kölcsönös segítségnyújtás mechanizmusa kétségtelenül

lehetővé teszi az adóhatóságok számára, hogy másik tagállam hatóságaihoz forduljanak minden, valamely jogalany adójának helyes megállapításához szükséges tájékoztatásért<sup>42</sup>, ez azonban nem jelent sem előzetes intézkedést az adóalanyra háruló azon kötelezettséghez képest, hogy az adókedvezményben való részesülés érdekében bemutassa a szükséges bizonyítékokat, sem pedig az e hatóságok oldalán fennálló kötelezettséget<sup>43</sup>.

104. Ezenkívül a francia kormány a Bíróság előtt a tárgyaláson megismételte, hogy a megkövetelt igazolások semmilyen különleges formát nem igényelnek. Az a tény, hogy ezeket az igazolásokat tisztán belső jogi helyzetben nem követelik meg, számomra abból a tényből következik, hogy az adóhatóság nyilvánvalóan ismeri az alkalmazandó belső jogot, és már elegendő információval rendelkezik, amelyeket az adóbevallások benyújtásakor közöltek az adójóváírást megalapozó felosztások utáni forrásadó megfizetésével, valamint valamely csoport anyavállalata által fizetendő forrásadó fizetésével kapcsolatban, amelynek egy példányát csatolták a francia kormány írásbeli észrevételeihez. Ilyen körülmények között nem tűnik úgy számomra, hogy az ilyen típusú igazolások benyújtásának olyan francia anyavállalattól való megkövetelése, amely másik tagállamokban letelepedett leányvállalatoktól osztalékban részesül, adminisztratív többletterhet jelenthet a tisztán belső jogi helyzetben megkövetelt információkhoz képest, mivel – bár ezt a kérdést előterjesztő bíróságnak kell vizsgálnia – az utóbbi helyzetben az anyavállalatoknak szintén vannak adminisztratív formái

41 – Lásd ebben az értelemben a C-318/07. sz. Persche-ügyben 2009. január 27-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-359. o.) 54. és 60. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

42 – Ugyanott, 61. pont.

43 – Ugyanott, 62., 64. és 65. pont.

kötelezettségei különösen abból a célból, hogy az adóhatóságok ellenőrizhessék, hogy a vitatott adózási rendszer alkalmazásának feltételei teljesültek-e.

annak vizsgálata, hogy az Accor ilyen helyzetben volt-e.

105. Két szempontot mindazonáltal figyelembe kell venni a tényleges érvényesülés elvének szemszögéből történő vizsgálat során.

106. Először is, nem lehet kizárni, hogy az érintett leányvállalatok letelepedésének helye szerinti tagállamok jogi szabályozása szerint, és különösen akkor, ha ezek a tagállamok saját maguk nem zárták ki az osztalék gazdasági kettős adóztatását az alapeljárás tényállásának időpontjában, gyakorlatilag lehetetlen vagy kivitelezhetetlen a francia anyavállalat számára kifizetett osztalék alapjául szolgáló nyereség után ténylegesen megfizetett társasági adó bizonyítása. Nem lehetetlen ugyanis, hogy egyes tagállamok mentesítik a területükön letelepedett társaságokat saját tőkéjüknek a különböző jövedelmi forrásokra alkalmazandó adó mértéke alapján történő felosztása alól, és hogy nyilvántartsák az osztalékfizetés alapjául szolgáló nyereség után megfizetett társasági adót. Ilyen körülmények között a tényleges érvényesülés elvével lenne ellentétes az ilyen társaságok, a francia anyavállalatok leányvállalatai által ténylegesen megfizetett adó mértékét tükröző társasági adó összegének bizonyítékát követelni. Természetesen a kérdést előterjesztő bíróság feladata az ügy összes körülményére tekintettel

107. Bizonyos figyelmet érdemel az Accor azon kifogása is, amely szerint nem kérhetik tőle, hogy olyan iratokat mutasson be, amelyek törvényes megőrzési ideje Franciaországban lejárt. Mivel ugyanis a vitatott évek az 1999., a 2000. és a 2001. évek, és mivel a CGI alapján a forrásadót az osztalék kifizetésétől számított öt éven belül kellett megfizetni, nem zárható ki, amint egyébként azt az Accor a tárgyaláson is előadta, hogy a követelt igazolások olyan éveket érinthetnek (legkorábban 1994-ig), amelyek vonatkozásában az érintett személyek már nem voltak kötelesek az iratokat megőrizni.

108. Véleményem szerint két esetet kell megkülönböztetni. Először azt, amelyben a francia adóhatóságok ezeknek az igazolásoknak a bemutatását a Franciaországban érvényes törvényes megőrzési időn belül kérték, ekkor tehát a francia anyavállalat köteles összegyűjteni ezeket az iratokat minden hasznos célra, különösen annak érdekében, hogy felkészüljenek arra az esetre, ha az ilyen kérelem jogszerűségét bírósági eljárásban megállapítják. Azt az ellenkező esetet továbbá, ha a francia adóhatóságok ezeket az iratokat nem a törvényes megőrzési időn belül kérték, és azok ennek következtében már nem álltak az anyavállalat rendelkezésére. A második esetben mindazonáltal úgy tűnik számomra, hogy – ellentétben azzal, amit az Accor előadott – nem a Franciaországban érvényes, törvényes

megőrzési idő, hanem a különböző érintett leányvállalatok letelepedésének helye szerinti tagállamokban alkalmazandó ilyen időtartam a releváns. Ha abban az időpontban, amikor a bíróságnak az alapeljárásban határoznia kell, ez az időtartam már lejárt, ebből következően az Accor számára lehetetlen lenne a megkövetelt bizonyítékok bemutatása. Az érintett osztraléokra vonatkozó adójóváírás kedvezményét ilyen körülmények között csak a hatékony érvényesülés elve megsértésének terhe mellett lehet tőle megvonni.

109. A második, lényegében az előzővel homlokegyenest ellenkező és az Accor által támogatott lehetőség az, amely szerint tisztán belső jogi helyzetben kizárólag a francia anyavállalat leányvállalatai és leányvállalatainak leányvállalatai által kifizetett osztralékok alapjául szolgáló nyereségre alkalmazandó *általános* adómértéket kell figyelembe venni.

110. Ilyen összefüggésben a kérdés az, hogy valamely tagállam esetében az a tény, hogy a területén letelepedett anyavállalattól megköveteli az ennek az anyavállalatnak a külföldi leányvállalatai és a leányvállalatainak leányvállalatai által kifizetett osztralék alapjául szolgáló nyereség után *ténylegesen* megfizetett társasági adó mértékére és összegére vonatkozó bizonyítékot, sérti-e az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét.

111. Az erre a kérdésre adott igenlő válasz számomra nem tűnne különösebben bonyolultnak, ha a Bíróság ítélkezési gyakorlata, legalábbis első ránézésre nem követelné meg azt, hogy a „belépőnek” nevezett osztralékok kifizetéséhez kapcsolódó jóváírás levonásának kiszámításakor figyelembe kell venni a kifizető társaság által a letelepedésének helye szerinti tagállamban *ténylegesen megfizetett* társasági adót.

112. Ennek megfelelően a fent hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 54. pontjában, amely a fent hivatkozott Meilicke és társai ügyben hozott ítélet 15. pontját vette át, a Bíróság kimondta, hogy a Finnországban teljes körű adókötelezettség alá eső, Svédországban letelepedett társaságtól osztralékot kapó részvényesnek biztosított adójóváírás kiszámításánál az utóbbi, másik tagállamban letelepedett társaság által *ténylegesen megfizetett* adót kell figyelembe venni, amint az az adóalapra vonatkozó általános szabályokból és az utóbb említett tagállamban érvényes társasági adókulcsból adódik.

113. Ugyanígy a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítéletben a Bíróság úgy ítélte meg, hogy „az EK 43. cikkel és az EK 56. cikkel nem ellentétes valamely tagállam azon szabályozása, amely mentesíti a társasági adó alól a belföldi illetőségű társaság által valamely másik belföldi illetőségű társaságtól kapott osztralékot, míg kiveti ezt az adót a belföldi illetőségű társaság által valamely olyan külföldi illetőségű társaságtól kapott osztralékra, amelyben az előbbi rendelkezik a szavazati jogok legalább 10%-ával, miközben az utóbbi esetben adójóváírást biztosít az osztralékot fizető társaság

által az illetősége szerinti államban *ténylegesen megfizetett* adó után, amennyiben a külföldről származó osztraléokra kivetett adó mértéke nem haladja meg a belföldről származó osztraléokra alkalmazott adó mértékét, és az adójóváírás összege legalább megegyezik az osztralékot fizető társaság szerinti tagállamban fizetett összeggel az osztralékban részesülő társaság szerinti tagállamban kivetett adó összege erejéig.”<sup>44</sup>

114. Mindazonáltal úgy tűnik számomra, hogy ez az ítélkezési gyakorlat csak látszólag jelent akadályt.

115. A fent hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélettel kapcsolatban annak 40. és 53. pontjából világosan kiderül, hogy a finnországi illetőségű személyeknek a tisztán belső helyzetekben biztosított adójóváírás megfelelt az osztralékot fizető társaság által *ténylegesen megfizetett* társasági adónak<sup>45</sup>. Az, hogy ugyanezen ítélet 54. pontjában a Bíróság kiterjesztette ennek a rendszernek a kedvezményét az olyan finnországi lakóhelylyel rendelkezőkre is, akik másik tagállamokban letelepedett társaságoktól részesülnek osztralékban, a hátrányos megkülönböztetés tilalma elvének alkalmazásából következik.

44 – Az említett ítélet rendelkező része 1. pontjának második bekezdése (kiemelés tőlem).

45 – Az említett ítélet 53. pontjában a Bíróság kimondja: „[...] meg kell még állapítani, hogy a finn jogban az adójóváírás mindig az osztralékot kifizető társaság által *ténylegesen megfizetett* társasági adónak felel meg.”

116. Ami a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítéletet illeti, bár igaz, hogy a Bíróság elfogadta, hogy a tagállam a gazdasági kettős adóztatás elkerülése érdekében a tisztán belső helyzetekben kifizetett osztralékok tekintetében mentesítési rendszert, a külföldi társaságtól érkező osztralék felosztásának keretében pedig levonási rendszert alkalmazzon, a Bíróság csak mellékesen vizsgálta meg a belföldi eredetű osztraléokra alkalmazandó mentesülés és az anyavállalat szintjén történő adóztatás közötti kapcsolatot. A szóban forgó alapeljárás felperesei azt állították, hogy a belföldi eredetű osztralékokra vonatkozó mentesülés az azt kifizető társaság által (ténylegesen) megfizetett adótól függetlenül alkalmazandó. Márpedig a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak megvizsgálása, hogy az adómértékek valóban azonosak-e, és az eltérő adószint kizárólag bizonyos esetekben, az adóalpnak bizonyos rendkívüli kedvezmények miatti módosítása következtében áll-e fenn<sup>46</sup>.

117. Nem lehet tehát ezekből az ítéletekből arra következtetni, hogy a Bíróság kész elfogadni, hogy általános szabályként a tagállam a területén az osztralékok gazdasági kettős adóztatásának elkerülése érdekében az ebben a tagállamban letelepedett anyavállalat számára az ugyanebben a tagállamban letelepedett leányvállalattól származó osztralék felosztásához kapcsolódó adójóváírást biztosítson a társasági adó általános mértéke alapján,

46 – A fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 53–56. pontja.

amelynek megfizetésére ez utóbbi főszabály szerint köteles, míg ugyanennek az adójóváírásnak a másik tagállamokban letelepedett leányvállalatok által az ebben a tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalat részére kifizetett osztalék után történő igénybevételehez bizonyítani kell a leányvállalatok által az ezekben a másik tagállamokban megfizetett társasági adó tényleges mértékét és összegét.

megkövetelheti az adóalanytól, hogy mutassa be a kifizető leányvállalatok tekintetében a társasági adónak az azok letelepedése helye szerinti tagállamban alkalmazandó rendes mértékére, valamint az e mértéknek megfelelő adó megfizetésére vonatkozó bizonyítékokat azért, hogy elkerülhető legyen – amint az véleményem szerint a francia kormány elsődleges célja –, hogy a francia anyavállalat ilyen leányvállalatoktól származó osztalékához ne kapcsolódjon adójóváírás, ha ezek a leányvállalatok különböző, a letelepedésük helye szerinti tagállamban alkalmazandó általános kedvezmények miatt teljes mentességet élveznek az osztalékfizetés alapját képező nyereség után fizetendő társasági adó alól.

118. Éppen ellenkezőleg, az ilyen eltérő bánásmód véleményem szerint sérti a hátrányos megkülönböztetés tilalmát és az egyenértékűség elvét.

119. Az ilyen jogsértést, a francia kormány állításával ellentétben, nem igazolhatja általánosságban az adóelkerülés megelőzésére irányuló szándék. Egyrészt ugyanis emlékeztetni kell arra, hogy a tagállamok nem hivatkozhatnak az adóelkerülésre vonatkozó általános vélelemre a Szerződés céljait sértő adójogi intézkedés igazolására<sup>47</sup>. Másrészt az ilyen eltérő bánásmódot véleményem szerint nem lehet az adóelkerülés céljának eléréséhez szükséges, a fent említett elvekre nézve legkevésbé sértő intézkedésnek tekinteni. Olyan helyzetben ugyanis, mint amelyet a jelen feltevésben vizsgálunk, a tagállam teljes mértékben

120. Ami az ilyen, a francia anyavállalat leányvállalatainak és a leányvállalatok leányvállalatainak egész láncolatára vonatkozó bizonyíték bemutatására vonatkozó kötelezettséget illeti, ez a kötelezettség nem sérti a hátrányos megkülönböztetés tilalmát és az egyenértékűség elvét, feltéve hogy azt a tisztán belső jogi helyzetekben is megkövetelik azon bevallások során, amelyeket az anyavállalatoknak és a francia leányvállalataiknak kell tenniük. Ez nem változtat azon, hogy az ilyen követelmény teljesítése határokon átnyúló helyzetekben a gyakorlatban lehetetlennek bizonyulhat, főleg, ha az érintett felosztások olyan időszakban elért nyereséghez kapcsolódnak, amelyre vonatkozóan az iratok megőrzésére vonatkozó jogi kötelezettség már nem áll fenn. Ha ez a feltételezés relevánsnak bizonyul, a kérdést előterjesztő bíróság feladata ennek vizsgálata.

<sup>47</sup> – Lásd különösen a C-72/09. sz. *Établissement Rimbaud* ügyben 2010. október 28-án hozott ítélet (EBHT 2010, I-10659. o.) 34. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

121. Mindezen okoknál fogva azt javasolom, hogy a Bíróság a harmadik kérdésre úgy válaszoljon, hogy az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét nem sérti az, hogy az összegek olyan visszatérítése, amely az anyavállalt általi újrafelosztást lehetővé tevő osztalékok tekintetében ugyanazon adórendszer alkalmazását biztosítja, függetlenül attól, hogy ezen osztalékok az ugyanabban a tagállamban vagy másik tagállamban letelepedett leányvállalattól származnak, ahhoz a feltételhez köthető, hogy az adóköteles személy minden egyes vitatott osztalékkal kapcsolatban benyújtja a kizárólag számára rendelkezésre álló dokumentumokat, különösen a másik tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalatok által szerzett nyereség alapján ténylegesen kivetett adó mértékére és a ténylegesen megfizetett adó összegére vonatkozóan,

jóllehet az ebben a tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalatok tekintetében ezen igazolásokat – a hatóság számára ismertek lévén – nem kell benyújtani, feltéve hogy a ténylegesen kivetett adó mértéke és ténylegesen megfizetett összege az ugyanebben a tagállamban letelepedett leányvállalatok által az anyavállalat javára kifizetett osztalékokra is alkalmazandó, és hogy nem válik gyakorlatilag lehetlenné vagy rendkívül nehézé a másik tagállamban letelepedett leányvállalatok által megfizetett adóra vonatkozó bizonyíték bemutatása, tekintettel különösen az említett tagállamoknak a kettős adózás elkerülésével és az így fizetendő társasági adó nyilvántartásával, valamint a közigazgatási iratok megőrzésével kapcsolatos szabályozására. A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy e feltételek az alapügyben fennállnak-e.

### III – Véggövetkeztetések

122. Tekintettel az előző megállapításokra, azt javasolom, hogy a Bíróság a következőképpen válaszoljon a Conseil d'État által feltett kérdésekre:

- „1) Az EK 56. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan adózási rendszer, amelynek értelmében a valamely tagállamban letelepedett anyavállalat, amely valamely másik tagállamban letelepedett leányvállalattól részesül osztalékban, nem vonhatja le az általa az említett osztalék saját részvényesei között

történő újrafelosztásakor fizetendő forrásadóból az ezen osztalék felosztásához kapcsolódó adójóváírást, ellentétben az összehasonlítható helyzetben lévő, az első tagállamban letelepedett anyavállalattal, amely a szintén e tagállamban letelepedett leányvállalattól részesül osztalékban.

- 2) A tagállam megtagadhatja az uniós jog megsértésével beszedett adó visszatérítését annak a gazdasági tehernek a mértékéig, amelyet nem az adóalany saját maga viselt, és amely e mértékben az említett adóalany jogalap nélküli gazdagodását eredményezné. Az ilyen gazdagodás úgy jöhetne létre, ha a tagállamnak vissza kellene térítenie az adóalany által viselt azon költségeket, amelyek nem elkerülhetetlen következményei annak, hogy a tagállam nem biztosítja az EK-Szerződés rendelkezéseinek tiszteletben tartását. Az alapeljárásban az összes rendelkezésre álló tényezőre tekintettel a kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy az alapeljárás alpereséhez hasonló anyavállalat által alkalmazott, az osztalék részvényesek között történő felosztására vonatkozó politika alapján megvizsgálja, hogy a vita tárgyát képező megfizetett forrásadó összegét egészben vagy részben levonták-e az említett részvényesek számára újrafelosztott osztalékokból oly módon, hogy az anyavállalat az adott esetben annak elkerülhetetlen következményeképp szenvedett el veszteséget, hogy a tagállam nem biztosította számára a megkövetelt egyenlő bánásmódot. Ebben az esetben a vitatott adó anyavállalat részére történő visszatérítését a kérdést előterjesztő bíróság rendelkezésére álló valamennyi releváns tényező alapján azon gazdasági teher függvényében kell megállapítani, amelyet az anyavállalat viselt.
  
- 3) Az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét nem sérti az, hogy az összegek olyan visszatérítése, amely az anyavállalt általi újrafelosztást lehetővé tevő osztalékok tekintetében ugyanazon adórendszer alkalmazását biztosítja, függetlenül attól, hogy ezen osztalékok az ugyanabban a tagállamban vagy másik tagállamban letelepedett leányvállalattól származnak, ahhoz a feltételhez köthető, hogy az adóköteles személy minden egyes vitatott osztalékkal kapcsolatban benyújtja a kizárólag számára rendelkezésre álló dokumentumokat, különösen

a másik tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalatok által szerzett nyereség alapján ténylegesen kivetett adó mértékére és a ténylegesen megfizetett adó összegére vonatkozóan, jóllehet az ebben a tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalatok tekintetében ezen igazolásokat – a hatóság számára ismertek lévén – nem kell benyújtani, feltéve hogy a ténylegesen kivetett adó mértéke és ténylegesen megfizetett összege az ugyanebben a tagállamban letelepedett leányvállalatok által az anyavállalat javára kifizetett osztalékokra is alkalmazandó, és hogy nem válik gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé a másik tagállamban letelepedett leányvállalatok által megfizetett adóra vonatkozó bizonyíték bemutatása, tekintettel különösen az említett tagállamoknak a kettős adózás elkerülésével és az így fizetendő társasági adó nyilvántartásával, valamint a közigazgatási iratok megőrzésével kapcsolatos szabályozásra. A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy e feltételek az alapügyben fennállnak-e.”