



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2018. október 4.*

„Tagállami kötelezettségszegés – Az EUMSZ 49. és EUMSZ 63. cikk, valamint az EUMSZ 267. cikk harmadik bekezdése – Többszörös adózás – A vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalat illetősége szerinti tagállam szerinti eltérő bánásmód – A jogosulatlanul kivetett forrásadó visszatérítése – Az ilyen visszatérítést igazoló bizonyítékokra vonatkozó követelmények – A visszatérítéshez való jog felső határa – Hátrányos megkülönböztetés – Végső fokon eljáró nemzeti bíróság – Előzetes döntéshozatalra utalási kötelezettség”

A C-416/17. sz. ügyben,

az EUMSZ 258. cikk alapján kötelezettségszegés megállapítása iránt 2017. július 10-én

az **Európai Bizottság** (képviselik: J.-F. Brakeland és W. Roels, meghatalmazotti minőségben)

felperesnek

a **Francia Köztársaság** (képviselik: E. de Moustier, A. Alidière és D. Colas, meghatalmazotti minőségben)

alperes ellen

benyújtott keresete tárgyában,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: J. L. da Cruz Vilaça tanácselnök, K. Lenaerts, a Bíróság elnöke, az ötödik tanács bírójaként eljárva, E. Levits (előadó), M. Berger és F. Biltgen bírák,

főtanácsnok: M. Wathelet,

hivatalvezető: M.-A. Gaudissart hivatalvezető-helyettes,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2018. június 20-i tárgyalásra,

a főtanácsnok indítványának a 2018. július 25-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

* Az eljárás nyelve: francia.

Ítéletet

- 1 Keresetlevelében az Európai Bizottság a Bíróságtól annak megállapítását kéri, hogy a Francia Köztársaság – mivel a külföldi leányvállalatoktól osztalékban részesülő francia anyavállalatokkal szemben hátrányosan megkülönböztető és aránytalan bánásmódot tartott fenn a Bíróság által a 2011. szeptember 15-i Accor ítéletében (C-310/09, EU:C:2011:581) értelmezett uniós jog megsértésével beszedett adó visszatérítéséhez való jog tekintetében – nem teljesítette az EUMSZ 49. és EUMSZ 63. cikkéből, valamint az EUMSZ 267. cikk harmadik bekezdéséből eredő kötelezettségeit.

A nemzeti jog

- 2 A code général des impôts (általános adótörvénykönyv, a továbbiakban: CGI) 146. cikke (2) bekezdésének a 2011. szeptember 15-i Accor ítélet (C-310/09, EU:C:2011:581) alapjául szolgáló ügy tárgyát képező adóévekben hatályos szövege értelmében:

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

- 3 A CGI 158 bis cikke I. részének a 2011. szeptember 15-i Accor ítélet (C-310/09, EU:C:2011:581) alapjául szolgáló ügy tárgyát képező adóévekben hatályos szövege értelmében:

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

- a) a társaságtól kapott összegek;
- b) az Államkincstárral szembeni követelés formájában megjelenő adójóváírás.

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

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

Az adójóváírás ezen jövedelemadóba számítandó be.

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

- 4 A CGI 223 sexes cikke (1) bekezdése első bekezdésének az 1999. január 1-jétől fizetett osztaléokra alkalmazandó szövege értelmében:

„[...] [a]mennyiben a társaság által felosztott jövedelmet olyan összegekből vonják le, amelyek után a társaság nem köteles a [...] szokásos mértékű társasági adót megfizetni, e társaság a 158 bis cikk I. részében meghatározott feltételek mellett kiszámított adójóváírással egyenlő forrásadót köteles fizetni. [...] A forrásadó a 158 bis cikkben meghatározott adójóváírást lehetővé tévő osztalékfizetés után fizetendő, az osztalékban részesülő személyétől függetlenül.”

A jogvita előzményei

A 2011. szeptember 15-i Accor ítélet (C-310/09, EU:C:2011:581)

- 5 A 2001. év során az Accor, egy francia jog szerinti társaság a más tagállamokban letelepedett leányvállalataitól kapott osztalékok újrafelosztása után fizetett forrásadó visszatérítését kérte a francia adóhatóságtól. E visszatérítés iránti kérelem ahhoz kapcsolódott, hogy kizárólag a belföldi leányvállalatoktól kapott osztalék tekintetében ezen osztalék újrafelosztása során valamely anyavállalat az általa fizetendő forrásadóba beszámíthatta az ezen osztalék fizetéséhez kapcsolódó adójóváírást. Miután ezen adóhatóság e kérelmet elutasította, az Accor keresetet indított a francia közigazgatási bíróságok előtt.
 - 6 A Conseil d'État (államtanács, Franciaország) által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában eljárva a Bíróság a 2011. szeptember 15-i Accor ítéletének (C-310/09, EU:C:2011:581) 49. pontjában mindenekelőtt megállapította, hogy a francia szabályozás – a belföldi leányvállalatoktól kapott osztaléktól eltérően – nem tette lehetővé a külföldi osztalékfizető leányvállalat szintjén megfizetett adó figyelembevételét, holott a belföldi és a külföldi leányvállalatoktól kapott osztalék az újrafelosztás során forrásadó-köteles volt.
 - 7 A Bíróság ezen ítélet 69. pontjában kimondta, hogy a belföldi leányvállalat által fizetett osztalék és a külföldi leányvállalat által fizetett osztalék közötti ilyen eltérő bánásmód ellentétes az EUMSZ 49. és EUMSZ 63. cikkel.
 - 8 Ezt követően az említett ítélet 92. pontjában a Bíróság kimondta, hogy valamely tagállamnak meg kell tudnia határozni az osztalékfizető társaság letelepedési helye szerinti államban megfizetett társasági adó összegét, amelynek az osztalékban részesülő anyavállalatnak biztosított adójóváírás tárgyát kell képeznie, és hogy nem elegendő azt bizonyítani, hogy az osztalékot fizető társaság a letelepedési helye szerinti tagállamban adót fizetett a kifizetett osztalék alapját képező nyereség után, hanem az említett nyereséget ténylegesen terhelő adó jellegére és mértékére vonatkozó információkat is be kell nyújtania.
 - 9 A Bíróság ugyanezen ítélet 99. és 101. pontjában hozzátette, hogy a megkövetelt igazolásoknak lehetővé kell tenniük az adózás szerinti tagállam adóhatóságai számára annak egyértelmű és pontos vizsgálatát, hogy az adókedvezmény nyújtásának a feltételei teljesülnek-e, hogy az e bizonyítékok benyújtására vonatkozó felhívást az ügyviteli és számviteli iratokra vonatkozó, a leányvállalat letelepedési helye szerinti tagállam joga szerinti törvényes megőrzési időszakban kell megküldeni, és hogy nem kérhető olyan időszakra vonatkozó iratok benyújtása, amely jelentősen túllépi ezen időszakot.
 - 10 A Bíróság tehát megállapította:
 - „1) Az EUMSZ 49. és EUMSZ 63. cikkel ellentétes az osztalék gazdasági kettős adóztatásának elkerülésére irányuló olyan tagállami szabályozás, mint amely az alapügyben szerepel, és amely lehetővé teszi az anyavállalat számára, hogy a leányvállalatai által fizetett osztaléknak a részvényesei közötti újrafelosztása után fizetendő forrásadóba beszámítsa az ezen osztalék fizetéséhez kapcsolódó adójóváírást, amennyiben az az e tagállamban letelepedett leányvállalattól származik, ezt a lehetőséget azonban nem biztosítja, ha ez az osztalék más tagállamban letelepedett leányvállalattól származik, mivel e szabályozás ez utóbbi esetben nem teszi lehetővé az ezen osztalék e leányvállalat általi kifizetéséhez kapcsolódó adójóváírást.
- [...]
- 3) Az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvével nem ellentétes az, hogy az összegek anyavállalatnak történő olyan visszatérítése, amely ugyanazon adórendszer alkalmazását biztosítja az anyavállalat Franciaországban és a más tagállamokban letelepedett leányvállalatai által fizetett,

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

A Conseil d'État (államtanács) ítéletei

- 11 A 2011. szeptember 15-i Accor ítélet (C-310/09, EU:C:2011:581) kihirdetését követően a Conseil d'État (államtanács) a 2012. december 10-i Rhodia ítéletében (FR:CESSR:2012:317074.20121210) és a 2012. december 10-i Accor ítéletében (FR:CESSR:2012:317075.20121210) (a továbbiakban: a Conseil d'État ítéletei) meghatározta azokat a feltételeket, amelyek mellett az uniós jog megsértésével beszedett forrásadót vissza kellett téríteni.
- 12 Így elsőként a forrásadók visszatérítésének mértékére vonatkozóan a Conseil d'État (államtanács) kimondta, hogy:
 - amennyiben egy másik tagállamban letelepedett leányvállalat által a francia anyavállalata javára újrafelosztott osztalék után e leányvállalat nem fizetett adót, a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalatok, amelyek a kifizetett osztalék alapját képező nyereségre szert tettek, által megfizetett adót nem lehet figyelembe venni az anyavállalat részére visszafizetendő forrásadó összegének meghatározásánál (a Conseil d'État [államtanács] 2012. december 10-i Rhodia ítélete, FR:CESSR:2012:317074.20121210, 29. Pont. és 2012. december 10-i Accor ítélete, FR:CESSR:2012:317075.20121210, 24. pont), továbbá
 - amennyiben az osztalékot fizető társaság által a tagállamban ténylegesen megfizetett adó mértéke meghaladja a francia adó általános mértékét, azaz 33,33%-ot, az e társaság által igénybe vehető adójóváírás mértéke nem haladhatja meg az általa kapott és újrafelosztott osztalék egyharmadát (a Conseil d'État [államtanács] 2012. december 10-i Rhodia ítélete, FR:CESSR:2012:317074.20121210, 44. Pont, és 2012. december 10-i Accor ítélete, FR:CESSR:2012:317075.20121210, 40. pont).
- 13 Másodszor, a visszatérítés iránti kérelmek alátámasztására szolgáló igazolásokra vonatkozóan a Conseil d'État (államtanács) megállapította, hogy:
 - a forrásadó-bevallások felhasználhatók a másik tagállamban letelepedett leányvállalatok által kifizetett osztalékok mértékének meghatározása során (a Conseil d'État [államtanács] 2012. december 10-i Rhodia ítélete, FR:CESSR:2012:317074.20121210, 24. és 25. pont, valamint 2012. december 10-i Accor ítélete, FR:CESSR:2012:317075.20121210, 19. és 20. pont);
 - az eljárás teljes időtartama alatt rendelkezni kell a kérelem megalapozottságát igazoló igazolásokkal, e kötelezettség alól az iratok megőrzésére irányadó törvényi határidő lejárta sem mentesít (a Conseil d'État [államtanács] 2012. december 10-i Rhodia ítélete, FR:CESSR:2012:317074.20121210, 35. pont, és 2012. december 10-i Accor ítélete, FR:CESSR:2012:317075.20121210, 31. pont).

A pert megelőző eljárás

- 14 A Conseil d'État ítéleteit követően a Bizottsághoz több panasz érkezett a külföldi osztalékban részesülő francia társaságok által megfizetett forrásadó visszatérítésének a feltételeire vonatkozóan.
- 15 Mivel a Bizottság és a Francia Köztársaság közötti információcserék nem vezettek ezen intézmény számára kielégítő eredményre, ez utóbbi 2014. november 27-én felszólító levelet küldött a francia hatóságoknak, amelyben megjegyezte, hogy a forrásadó visszatérítésére vonatkozó, a Conseil d'État ítéleteiben megállapított egyes feltételek uniós jogot sérthetnek.
- 16 Mivel a Francia Köztársaság a 2015. január 26-i válaszában vitatta a vele szemben emelt kifogásokat, a Bizottság 2016. április 29-én indokolással ellátott véleményt küldött részére, amelyben felszólította, hogy hozza meg a szükséges intézkedéseket ahhoz, hogy e véleménynek a kézhezvételétől számított két hónapon belül eleget tegyen.
- 17 Miután a Francia Köztársaság a 2016. június 28-i válaszában fenntartotta álláspontját, a Bizottság az EUMSZ 258. cikk alapján megindította a kötelezettségszegés megállapítása iránti jelen keresetet.

A keresetről

- 18 Keresetének alátámasztására a Bizottság négy kifogást hoz fel, amelyek közül az első hármat a Bíróság által a 2011. szeptember 15-i Accor ítéletben (C-310/09, EU:C:2011:581) értelmezett EUMSZ 49. és EUMSZ 63. cikknek, valamint az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvének a megsértésére, a negyediket pedig az EUMSZ 267. cikk harmadik bekezdésének a megsértésére alapítja.

A EUMSZ 49. és EUMSZ 63. cikknek a forrásadó visszatérítéséhez való jog – a Francia Köztársaságtól eltérő tagállamban letelepedett, a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalatok megadóztatásának figyelmen kívül hagyásából eredő – korlátozása miatti megsértésére alapított, első kifogásról

A felek érvei

- 19 A Bizottság úgy véli, hogy a Conseil d'État ítéletei nem szüntették meg a francia jogszabálynak az EUMSZ 49. és EUMSZ 63. cikkel való, a Bíróság által a 2011. szeptember 15-i Accor ítéletében (C-310/09, EU:C:2011:581) megállapított összeegyeztethetlenségét. A Conseil d'État ítéletei alapján ugyanis a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő azon külföldi leányvállalatok megadóztatását, amelyekről a külföldi leányvállalat által a belföldi anyavállalatnak fizetett osztalék alapját képező osztalék származik, nem veszik figyelembe az osztalék újrafelosztása esetén az anyavállalat által fizetett forrásadó visszatérítése céljából. Ezzel szemben egy tisztán belső tagi láncolatban a gazdasági kettős adóztatás semlegesítve van, mivel a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalat és a leányvállalat közötti osztalékfizetési művelet az ezen újrafelosztás miatt fizetendő forrásadónak megfelelő összegű adójóváírásra jogosít.
- 20 Egyébiránt az osztalékfizető, a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalat székhelye szerinti ilyen eltérő bánásmód objektíve nem igazolt.
- 21 Mindenekelőtt a francia jogban a „vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalat” fogalmának a hiánya nem szolgálhat annak alapjául, hogy ne vegyék figyelembe a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő külföldi leányvállalat által az anyavállalatnak a leányvállalata közvetítésével fizetett osztalék alapját képező nyereség utáni adót, mivel fennállna az adójóváírási mechanizmus túl formalista alkalmazásának a kockázata. Ezenkívül az osztalékok származásuk szerinti bánásmódjáról,

nem pedig a valamely tagi láncolatban foglalt jogalanyok bánásmódjáról van szó. E tekintetben irreleváns az a körülmény, hogy a leányvállalat adómentességben részesült, mivel eredetileg a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalat által fizetett osztalékot megadóztatták.

- 22 Ezt követően, mivel a forrásadó osztalékfizetés esetén történő fizetése egy, a francia jogszabályban előírt kötelezettség, nem állítható, hogy a belföldi társaság által fizetett olyan osztalék utáni további adóteher, amely alapjául a külföldi leányvállalata és a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő külföldi leányvállalata közötti korábbi osztalékfizetés szolgál, a letelepedésük helye szerinti tagállam jogából ered.
- 23 Végül a Bizottság azt állítja, hogy a Francia Köztársaság nem mentesülhet a gazdasági kettős adóztatás elkerülésének a kötelezettsége alól olyan osztalékfizetés esetén, amelynek az alapjául valamely vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő külföldi leányvállalat nyeresége szolgál, azzal a kifogással, hogy az adórendszerét nem kell a többi tagállam különböző adórendszeréhez igazítani. Ugyanis a Francia Köztársaságtól nem az adórendszerének a kiigazítását, hanem csupán azt követelik meg, hogy azt a kifizetett osztalék eredetétől függetlenül azonos módon alkalmazza.
- 24 A Francia Köztársaság nem vitatja azt a tényt, hogy a forrásadó visszatérítésének olyan módjai, mint amelyeket a Conseil d'État ítéletei meghatároznak, nem teszik lehetővé a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő külföldi leányvállalat által fizetett osztalék adóztatásának semlegesítését. Azonban azzal érvel, hogy a francia rendszer a kettős adóztatás elkerülését csak az egyes osztalékfizető társaságok szintjén biztosítja. Márpedig valamely tagállam szabadon határozhatja meg adóztatási rendszerét, amennyiben az nem jár hátrányos megkülönböztetéssel, és így saját adórendszerét nem kell a többi tagállam adórendszeréhez igazítani.
- 25 Márpedig a jelen ügyben a francia adószabályozás nem teszi lehetővé az anyavállalat számára, hogy a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő belföldi leányvállalatai által fizetett adó összegét a fizetendő adóból levonja. Az adójóváírás ugyanis csak az osztalékfizető leányvállalat nyereségét terhelő adó alapján illeti meg az anyavállalatot. Ennélfogva nem áll fenn a Francia Köztársaság kötelezettsége arra, hogy biztosítsa azt, hogy figyelembe vegyék a fizetett forrásadó visszatérítésének számítása során a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő osztalékfizető külföldi leányvállalatok által viselt adó összegét.
- 26 Az a körülmény, hogy egy, a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalat által valamely leányvállalat részére kifizetett osztalékra adót vetettek ki, Francia Köztársaságtól eltérő külföldi adószabályozás alkalmazásának a következménye, amelyet nem neki kell korrigálnia.
- 27 Egyébiránt, mivel a kettős adóztatás elkerülésére irányuló francia rendszertől idegen a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalatok fogalma, az osztalékfizetés esetén fizetendő adó beszámítása csak azon társaság tekintetében lehetséges, amely az említett osztalékból részesült. Más szóval két jogalany, osztalékfizető és kedvezményezett közötti kétoldalú viszonyról van szó, így a közvetítő társaság általi újrafelosztás esetén a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalatot olyannak tekintik, mint amely a közvetítő társaság leányvállalata.
- 28 E körülmények között a francia rendszert meg kell különböztetni a társaságiadó-előleg brit rendszerétől (*Advance Corporation Tax*), amely a 2006. december 12-i *Test Claimants in the FII Group Litigation* ítélet (C-446/04, EU:C:2006:774) és a 2012. november 13-i *Test Claimants in the FII Group Litigation* ítélet (C-35/11, EU:C:2012:707) alapjául szolgáló ügyek tárgyát képezte. A francia rendelkezés ugyanis nem veszi figyelembe a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő akár belföldi, akár külföldi leányvállalatok által fizetendő adót, mivel olyan logikából indul ki, amely nem a vállalatcsoport adóztatásán, hanem az adóztatás ellensúlyozásán alapul.

A Bíróság álláspontja

- 29 Első kifogásával a Bizottság úgy véli, hogy a kettős adóztatás elkerülése francia mechanizmusának az EUMSZ 49. és EUMSZ 63. cikkel fennálló, a Bíróság által a 2011. szeptember 15-i Accor ítéletében (C-310/09, EU:C:2011:581) megállapított összeférhetetlenségét nem orvosolhatja az, hogy a Conseil d'État ítéleteiből következően nem lehet a Franciaországban található anyavállalat által az osztalékfizetés alkalmával fizetendő forrásadó visszatérítése érdekében azon adóra hivatkozni, amelyet az ezen osztalék alapjául szolgáló, e társaságnak a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő, másik tagállamban letelepedett leányvállalata által elért nyereségre vetettek ki, amikor azt ezen anyavállalat számára egy külföldi leányvállalat közvetítésével újra felosztották.
- 30 Ezen ítélet 69. pontjában a Bíróság kimondta, hogy EUMSZ 49. és EUMSZ 63. cikkel ellentétes az osztalék gazdasági kettős adóztatásának elkerülésére irányuló olyan tagállami szabályozás, amely lehetővé teszi az anyavállalat számára, hogy a leányvállalatai által fizetett osztaléknak a részvényesei közötti újrafelosztása után fizetendő forrásadóba beszámítsa az ezen osztalék fizetéséhez kapcsolódó adójóváírást, amennyiben az az e tagállamban letelepedett leányvállalattól származik, ezt a lehetőséget azonban nem biztosítja, ha ez az osztalék más tagállamban letelepedett leányvállalattól származik, mivel az ilyen osztalékfizetés ebben az esetben nem jár az ezen osztalék e leányvállalat általi kifizetéséhez kapcsolódó adójóváírás nyújtásával.
- 31 Amint a Bizottság hangsúlyozza, a 2011. szeptember 15-i Accor ítélet (C-310/09, EU:C:2011:581) Conseil d'État (Franciaország) általi végrehajtásának az a következménye, hogy a belföldi anyavállalat, amely az egy másik tagállamban letelepedett leányvállalata által fizetett osztalék kedvezményezettje, ezen osztalék után a kizárólag a leányvállalat szintjén kivetett adó figyelembevételével részesül az ezen osztaléknak a részvényesei számára történő újrafelosztása miatt fizetendő forrásadó visszatérítésében. Ezzel szemben az ugyanezen osztalékokra a tagi láncolat alsóbb szintjén, vagyis a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalatnál korábban kivetett adót nem veszik figyelembe a visszatérítés összegének a meghatározása során.
- 32 E tekintetben a Francia Köztársaság nem vitatja, hogy a tisztán nemzeti tagi láncolatban a gazdasági kettős adóztatás elkerülésének francia rendszere automatikusan ahhoz vezet, hogy a kifizetett osztalékokra a tagi láncolat egyes szintjén kivetett adót figyelme veszik. Ugyanis a leányvállalat általi minden egyes osztalékfizetés adójóváírásra jogosít, amelyet az anyavállalat beszámíthat abba a forrásadóba, amely általa – ezen osztalékoknak a saját anyavállalatának való újrafelosztása alkalmával – mint leányvállalat által fizetendő, amely forrásadó megegyezik az adójóváírással. A szóban forgó rendszer így elkerüli a felosztott nyereség gazdasági kettős adóztatását azáltal, hogy olyan adójóváírást nyújt az anyavállalatnak, amely az általa újrafelosztott nyereség után fizetendő forrásadót ellensúlyozza.
- 33 Ezzel szemben a határon átnyúló osztalékfizetés keretében a kedvezményezett belföldi anyavállalat általi újrafelosztás esetén fizetendő forrásadó visszatérítésének a számítása érdekében azon adóra való korlátozás, amelyet az említett osztalék után maga az osztalékfizető külföldi leányvállalatnál fizetnek, abban az esetben, ha az ezen osztalék alapját képező nyereséget a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalat érte el, az említett osztalékoknak – a tisztán nemzeti részvételi láncban képest – kevésbé kedvező bánásmódjához vezet.
- 34 Ugyanis abban az esetben, amikor a külföldi leányvállalat belföldi anyavállalatának fizetett osztalék adómentes a leányvállalat letelepedési helye szerinti tagállamban, az újrafelosztás esetén fizetendő forrásadó visszatérítésének az összege nulla, mivel az osztalékokat nem adóztatták a leányvállalat szintjén. Azon tényleges adó figyelmen kívül hagyása, amelyet korábban a tagi láncolat alsóbb szintjén, vagyis a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalat által fizetett osztalék alapját képező nyereség után fizettek, így fenntartja a felosztott nyereség gazdasági kettős adóztatását.

- 35 Amint a Francia Köztársaság érvel, az uniós jog a jelenlegi állapotában nem írja elő a tagállamok közötti hatáskörmegosztás általános feltételeit a kettős adóztatás Unión belüli kiküszöbölését illetően. Így valamennyi tagállam szabadon határozhatja meg a felosztott nyereségre vonatkozó adórendszerét, feltéve azonban, hogy a szóban forgó rendszer nem tartalmaz az EUM-Szerződésben tiltott hátrányos megkülönböztetést (lásd ebben az értelemben: 2012. november 13-i *Test Claimants in the FII Group Litigation* ítélet, C-35/11, EU:C:2012:707, 40. pont).
- 36 Emlékeztetni kell arra, hogy a felosztott nyereség gazdasági kettős adóztatásának az elkerülését célzó olyan adójogszabályra tekintettel, amelynek a végrehajtási szabályait a Bizottság vitatja, a külföldről származó osztalékban részesülő részvénytársaság helyzete hasonló a belföldről származó osztalékban részesülő részvénytársaság helyzetéhez, mivel az elért nyereség mindkét esetben elvben többszörös adózás alá eshet (2006. december 12-i *Test Claimants in the FII Group Litigation* ítélet, C-446/04, EU:C:2006:774, 62. pont; 2011. szeptember 15-i *Accor* ítélet, C-310/09, EU:C:2011:581, 45. pont; 2012. november 13-i *Test Claimants in the FII Group Litigation* ítélet, C-35/11, EU:C:2012:707, 37. pont).
- 37 Márpedig az EUMSZ 49. és EUMSZ 63. cikk előírja egy olyan tagállam számára, amely a belföldi társaságok által más belföldi társaságok részére fizetett osztalékok tekintetében gazdasági kettős adóztatás elkerülésére irányuló rendszert alkalmaz, hogy egyenértékű bánásmódban részesítse azon osztalékokat, amelyeket külföldi illetőségű társaságok a belföldi illetőségű társaságok részére fizetnek (2006. december 12-i *Test Claimants in the FII Group Litigation* ítélet, C-446/04, EU:C:2006:774, 72. pont; 2011. február 10-i *Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen* ítélet, C-436/08 és C-437/08, EU:C:2011:61, 60. pont; 2012. november 13-i *Test Claimants in the FII Group Litigation* ítélet, C-35/11, EU:C:2012:707, 38. pont), hacsak ezen eltérő bánásmódot nem igazolja nyomós közérdek (2011. szeptember 15-i *Accor* ítélet, C-310/09, EU:C:2011:581, 44. pont; 2014. szeptember 11-i *Kronos International* ítélet, C-47/12, EU:C:2014:2200, 69. pont).
- 38 Ezenkívül a szóban forgó szabályozásnak és az annak a megvalósításához elfogadott mechanizmusnak a célkitűzésére tekintettel irreleváns a Francia Köztársaság által hivatkozott, arra alapított érv, hogy a kettős adóztatás elkerülésének francia rendszerében nem szerepel a „vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalat” fogalma.
- 39 Ugyanis, még ha az adójóváírás nyújtását csak az anyavállalat és leányvállalata közötti kétoldalú viszony keretében is írják elő, a szóban forgó adórendszer elkerüli a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő belföldi leányvállalatok által is felosztott nyereség gazdasági kettős adóztatását, mivel a Franciaországban letelepedett társaságok tagi láncolatának valamennyi szintjén biztosítja a szóban forgó adóelőnyt.
- 40 A Francia Köztársaság hangsúlyozza, hogy a különböző tagállamok adóztatási joghatóságának a párhuzamos gyakorlásából esetlegesen eredő hátrányok nem minősülnek a mozgásszabadságok korlátozásainak, amennyiben e szabadságok gyakorlása nem hátrányosan megkülönböztető.
- 41 Az osztalékban részesülő társaság illetősége szerinti tagállami minőség e tagállam számára kétségtelenül nem járhat azzal a kötelezettséggel, hogy ellensúlyozza a teljes egészében annak a tagállamnak a területén megvalósuló többszörös adózásból fakadó adóhátrányt, amelyben ezen osztalékfizető társaság illetőséggel rendelkezik, mivel az előbbi tagállam a területén illetőséggel rendelkező társaságoknál nem adóztatja és nem is veszi eltérő módon figyelembe a kapott osztalékot (lásd ebben az értelemben: 2014. szeptember 11-i *Kronos International* ítélet, C-47/12, EU:C:2014:2200, 84. pont).
- 42 Azonban, amint a jelen ítélet 39. pontjából kitűnik, a szóban forgó adóhátrány a francia adójogszabályból ered. Ugyanis e jogszabály a már megadóztatott nyereség újrafelosztását forrásadón keresztül megadóztatja, ugyanakkor lehetővé teszi e gazdasági kettős adóztatás elkerülését, ha az újrafelosztott nyereséget eredetileg megadóztatták egy, a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő belföldi leányvállalatnál. Ezzel szemben ugyanezen jogszabály az eredetileg a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő külföldi leányvállalattól származó nyereség újrafelosztására akkor is adót vet ki, ha e

nyereséget a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő e leányvállalat letelepedési helye szerinti tagállamban már megadóztatták, anélkül hogy lehetőség lenne ez utóbbi adónak a gazdasági kettős adóztatás francia jogszabályból eredő elkerülése céljából való figyelembevételére.

- 43 A fizetett osztalék gazdasági kettős adóztatásának az elkerülésére irányuló említett adózási mechanizmus alkalmazásában így megállapított hátrányosan megkülönböztető bánásmód megszüntetése céljából tehát a Francia Köztársaság köteles figyelembe venni a felosztott nyereség korábbi megadóztatását, amely az osztalék származása szerinti tagállam adóztatási joghatóságának a gyakorlásából adódik, a saját adóztatási joghatóságának a keretein belül (lásd ebben az értelemben: 2014. szeptember 11-i Kronos International ítélet, C-47/12, EU:C:2014:2200, 86. pont), attól függetlenül, hogy ezen adóztatás a tagi láncolat mely szintjén, vagyis a leányvállalatnál vagy a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalatnál történt-e.
- 44 Ugyanis a 2006. december 12-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C-446/04, EU:C:2006:774) rendelkező részével összefüggésben értelmezett 2012. november 13-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C-35/11, EU:C:2012:707) 82. pontjából következik, hogy azon tagállamnak, amely lehetővé teszi valamely olyan belföldi társaság számára, amely egy másik belföldi társaságtól kap osztalékot, hogy az első társaság által társasági adó címén fizetendő összegből levonja a második társaság által fizetett említett adó összegét, el kell ismernie ezt a lehetőséget a külföldi társaságtól osztalékban részesülő belföldi társaság számára a felosztott nyereségnek megfelelő, a második társaság közvetlen vagy közvetett leányvállalata által megfizetett adó tekintetében.
- 45 E tekintetben az előző pontban felidézett elvet nem érinti a jelen ügyben szóban forgó adójóváírás biztosítására alapított francia mechanizmus és az Egyesült Királyság mechanizmusa, amely a 2006. december 12-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C-446/04, EU:C:2006:774) és a 2012. november 13-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C-35/11, EU:C:2012:707) alapjául szolgáló ügyek tárgyát képezte, között fennálló különbség. Ugyanis e különbség csak az ugyanazon célkitűzés megvalósítása, vagyis a felosztott nyereség gazdasági kettős adóztatásának az elkerülése céljából alkalmazott adóztatási technikára tekintettel áll fenn. Márpedig valamennyi tagállam szabadon határozhatja meg a felosztott nyereség gazdasági kettős adóztatásának elkerülésére irányuló rendszerét, feltéve hogy a szóban forgó rendszer nem tartalmaz az EUM-Szerződésben tiltott hátrányos megkülönböztetést (lásd ebben az értelemben: 2012. november 13-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, C-35/11, EU:C:2012:707, 40. pont).
- 46 A fentiekből következik, hogy a Francia Köztársaság, mivel azon forrásadó visszatérítésének a számítása céljából, amelyet a belföldi anyavállalat a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő külföldi leányvállalat által egy külföldi leányvállalat közvetítésével juttatott osztalék után fizetett, megtagadta az ezen osztalék alapját képező nyereség után a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő e külföldi leányvállalat által a letelepedése helye szerinti tagállamban fizetett adó figyelembevételét, holott a gazdasági kettős adóztatás elkerülésére irányuló nemzeti mechanizmus a tisztán nemzeti tagi láncolat esetében lehetővé teszi azon adó semlegesítését, amelyet valamely társaság által az e tagi láncolat minden egyes szintjén juttatott osztalék után fizettek, nem tett eleget az EUMSZ 49. és EUMSZ 63. cikkből eredő kötelezettségeinek.

A jogosulatlanul beszedett forrásadó visszatérítéséhez való jogot megalapozó bizonyítékok területén előírt követelmények aránytalan jellegére alapított, második kifogásról

A felek érvei

- 47 A Bizottság második kifogása három részt tartalmaz.

- 48 E kifogás első részében a Bizottság azzal érvel, hogy a kifizetett osztalékokra vonatkozó számviteli dokumentumok és a leányvállalatok közgyűléseinek az elért nyereséget kifizethető osztalék formájában megállapító jegyzőkönyvei közötti összhang követelménye rendkívül megnehezíti, sőt lehetetlenné teszi annak bizonyítását, hogy a kifizetett osztalék saját számviteli eredményből származik, mivel a közgyűlési jegyzőkönyvek gyakran az előző üzleti évek eredményeit magukban foglaló számviteli aggregátumokra irányulnak.
- 49 A második kifogás keretében a Bizottság azt állítja, hogy azáltal, hogy a forrásadó visszatérítéséhez való jogot a forrásadóra vonatkozó előzetes bevallás benyújtásától teszi függővé, amelyben meg kell jelölni az újrafelosztott osztalékok után megfizetett forrásadók összegét, a Conseil d'État ítéletei e jogot gyakorlatilag kiüresítik. Ez a helyzet különösen azon társaságok esetében, amelyek a 2011. szeptember 15-i Accor ítélet (C-310/09, EU:C:2011:581) kihirdetését megelőzően nem vették igénybe az adójóváírást a külföldi leányvállalatoktól származó osztalékfizetések címén.
- 50 Ugyanis, mivel a francia jogszabály alapján a belföldi társaságok nem vehették igénybe az adójóváírást a külföldi leányvállalatoktól származó osztalékfizetések címén megfizetett forrásadók után, e társaságoktól nem követelhető meg, hogy a forrásadó-bevallásukban ezen osztalékokat szerepeltessék.
- 51 Végül ugyanezen kifogás harmadik része azon alapul, hogy a Conseil d'État ítéletei annak megállapításával, hogy az iratok megőrzésére irányadó törvényi határidő lejártá nem mentesíti a jogellenesen beszedett forrásadók visszatérítését kérő társaságot a kérelme megalapozottságának az alátámasztására szolgáló valamennyi igazolás benyújtása alól, rendkívül nehezíti, sőt lehetetlenné teszi annak bizonyítását, hogy a külföldi leányvállalat adót fizetett a kifizetett osztalék után.
- 52 A francia kormány előzetesen hangsúlyozza, hogy a 2011. szeptember 15-i Accor ítélet (C-310/09, EU:C:2011:581) kifejezetten pontosította, hogy a forrásadók visszatérítésének feltétele, hogy a kérelmező társaságok minden lehetséges módon bizonyítsák a leányvállalataik által a letelepedésük helye szerinti tagállamban teljesített adófizetéseket.
- 53 Ebben az összefüggésben a Conseil d'État ítéletei kitűnnek a rendkívül nyitott megközelítésmódjukkal, mivel e bíróság bármilyen típusú iratot elfogadott, amely lehetővé teszi a társaságoknak a külföldi leányvállalataik által megfizetett adó mértékének a bizonyítását.
- 54 Először is a Francia Köztársaság emlékeztet arra, hogy a Conseil d'État ítéletei nem követelték meg annak bizonyítását, hogy a levonni kért adók az adott számviteli évnek megfelelő osztalékokat terhelték. Így az osztalék után megfizetett adót összességében kell figyelembe venni, azon számviteli évektől függetlenül, amelyekből származnak.
- 55 Ezenkívül az a körülmény, hogy a Conseil d'État ítéleteinek az elfogadásához vezető ügyekben a Conseil d'État (államtanács) a külföldi leányvállalatok közgyűléseinek jegyzőkönyvéből indult ki, annak az eredménye volt, hogy az érintett társaságok a kifizetett osztalékokat terhelő adók mértékének bizonyítására ezeket az iratokat nyújtották be.
- 56 Másodszor a Francia Köztársaság hangsúlyozza, hogy a forrásadó-formanyomtatványok lehetővé teszik technikailag azon forrásadóösszegek meghatározását, amelyeket a külföldi leányvállalatoktól származó osztalékok újrafelosztása címén fizettek meg. Ezenkívül, mivel a forrásadót csak az újrafelosztáskor kell megfizetni, szükségképpen azon osztalékok utáni adó összegére vonatkozóan kell csak igazolást bemutatni, amelyeket újra felosztottak.
- 57 Harmadszor a Conseil d'État ítéletei nem követelték meg olyan igazolásokat benyújtását, amelyekre nem vonatkozott a törvényes megőrzési határidő. A Conseil d'État (államtanács) az értékelését az érintett társaságok által benyújtott iratokra alapította. Mindenesetre az adóügyi panaszt benyújtó adóalany

feladata, hogy a kérelme megalapozottságának az igazolásához szükséges iratokat a megőrzésükre irányadó törvényes megőrzési határidőtől függetlenül a közigazgatási, sőt a bírósági eljárás befejeződéséig megőrizze.

A Bíróság álláspontja

– Előzetes megjegyzések

- 58 Emlékeztetni kell egyrészt arra, hogy a tagállami adóhatóságok megkövetelhetik az adóalanytól az általuk annak értékeléséhez szükségesnek tartott igazolások benyújtását, hogy a kérdéses jogszabály által biztosított adókedvezmény feltételei teljesülnek-e, és következésképpen helye van-e az említett kedvezmény megadásának (lásd ebben az értelemben: 2002. október 3-i Danner ítélet, C-136/00, EU:C:2002:558, 50. pont; 2003. június 26-i Skandia és Ramstedt ítélet, C-422/01, EU:C:2003:380, 43. pont; 2009. január 27-i Persche ítélet, C-318/07, EU:C:2009:33, 54. pont; 2011. február 10-i Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen ítélet, C-436/08 és C-437/08, EU:C:2011:61, 95. pont; 2011. június 30-i Meilicke és társai ítélet, C-262/09, EU:C:2011:438, 45. pont; 2011. szeptember 15-i Accor ítélet, C-310/09, EU:C:2011:581, 82. pont).
- 59 Másrészt a francia jogszabálynak a Bíróság által a 2011. szeptember 15-i Accor ítéletében (C-310/09, EU:C:2011:581) értelmezett EUMSZ 49. és EUMSZ 63. cikkkel való összeegyeztethetlenségének a gyakorlati orvoslása érdekében a Bíróság kimondta, hogy valamely tagállamnak meg kell tudnia határozni az osztalékfizető társaság letelepedési helye szerinti államban megfizetett társasági adó összegét, amelynek az osztalékban részesülő anyavállalatnak biztosított adójóváírás tárgyát kell képeznie, és pontosította, hogy nem elegendő azt bizonyítani, hogy az osztalékot fizető társaság a letelepedési helye szerinti tagállamban adót fizetett a kifizetett osztalék alapját képező nyereség után, hanem az említett nyereséget ténylegesen terhelő adó jellegére és mértékére vonatkozó információkat is elő kell terjeszteni (2011. szeptember 15-i Accor ítélet, C-310/09, EU:C:2011:581, 92. pont).

– Az első részről

- 60 Meg kell jegyezni, hogy keresetlevelében annak megállapításához, hogy a Francia Köztársaság a kifizetett osztalékokra vonatkozó számviteli dokumentumok és a leányvállalatok közgyűléseinek az elért nyereséget kifizethető osztalék formájában megállapító jegyzőkönyvei közötti összhang bizonyítására aránytalan követelményeket ír elő, a Bizottság a Conseil d'État (Franciaország) 2012. december 10-i Accor ítéletének (FR:CESSR:2012:317075.20121210) az 1999–2001. év visszatéríthető összegeinek a vizsgálatára vonatkozó 43. és 56. pontjára utal.
- 61 Ebből következik, hogy a Bizottság nem vitatja annak szükségességét, hogy a jogosulatlanul beszedett forrásadó visszatérítését követelő anyavállalat minden egyes osztalék esetében bizonyítékot szolgáltatson a külföldi leányvállalatok által elért nyereség után ténylegesen kivetett adómértékre és ténylegesen megfizetett adó összegére vonatkozóan.
- 62 Márpedig a Conseil d'État (államtanács) 2012. december 10-i Accor ítéletéből (FR:CESSR:2012:317075.20121210) nem tűnik ki, hogy a Conseil d'État (államtanács) szándéka az volt, hogy annak bizonyítását, hogy azon összegek, amelyeknek a visszatérítését követelik, ténylegesen a kifizetett osztalékokra vonatkoznak, a leányvállalatok közgyűléseinek ilyen osztalékfizetést megállapító jegyzőkönyveinek a benyújtására korlátozza.
- 63 Ugyanis, bár a Conseil d'État (államtanács) ebben az ítéletben ilyen bizonyítékokra hivatkozik, semmi sem enged arra következtetni, hogy a jogosulatlanul beszedett forrásadó visszatérítéséhez való jog elismerésének e jegyzőkönyvek benyújtása a szükségeszerű feltétele.

- 64 E tekintetben emlékeztetni kell arra, az EUMSZ 258. cikk alapján indított kötelezettségszegési eljárás keretében a Bizottságnak kell a Bíróság elé tárnia a kötelezettségszegés fennállásának Bíróság általi vizsgálatához szükséges bizonyítékokat (2016. január 28-i Bizottság kontra Portugália ítélet, C-398/14, EU:C:2016:61, 47. pont).
- 65 A fenti megfontolásokra tekintettel a Bizottság nem tett eleget az őt terhelő bizonyítási kötelezettségnek, és így a második kifogás első része nem állja meg a helyét.

– *A második részről*

- 66 A Bizottság úgy véli, hogy a francia jog, amint az a Conseil d'État ítéleteiben alkalmazásra kerül, és különösen a forrásadó-bevallások benyújtásának a követelményéből adódó korlátozás, valamint az anyavállalat forrásadó kifizetésével kapcsolatos döntéseinek e nyilatkozatokkal való szembeállítás, sérti az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét.
- 67 E tekintetben nem vitatott, hogy a francia jogszabálynak a Bíróság által a 2011. szeptember 15-i Accor ítéletében (C-310/09, EU:C:2011:581) értelmezett EUMSZ 49. és EUMSZ 63. cikkel való összeegyeztethetlenségének az orvoslása céljából a Francia Köztársaságnak a Franciaországban alkalmazandó adómérték korlátain belül vissza kell térítenie a belföldi társaság által a külföldi leányvállalataitól kapott osztalékok újrafelosztása során megfizetett forrásadót azon adó figyelembevételével, amelyet az ezen osztalék alapját képező nyereségre az e leányvállalatok letelepedési helye szerinti tagállamban kivetettek.
- 68 Márpedig, mivel egyrészt a visszatérítés iránti kérelem szükségszerű feltétele a forrásadó korábbi megfizetése, másrészt pedig a forrásadó megfizetésének alapjául szolgáló tényállás az osztalékfizetés, az ilyen kérelem forrásadó-fizetés hiányában elfogadhatatlan.
- 69 A forrásadó-bevallások ezért az osztalékok összességének a kifizetésére vonatkoznak, azok eredetétől függetlenül, lehetővé téve így a külföldi leányvállalatoktól származó osztalék miatt megfizetett forrásadó összegeinek az azonosítását.
- 70 E tekintetben a Francia Köztársaság bizonyítékot szolgáltatott arra vonatkozóan, hogy a forrásadóra vonatkozó nyilatkozatok formanyomtatványai megkövetelték a külföldi leányvállalatoktól származó osztalékok megemléztetését, amit a Bizottság a válasz szakaszában többé nem vitatott.
- 71 Következésképpen nem állapítható meg, hogy az anyavállalat forrásadó kifizetésével kapcsolatos döntéseinek az e kifizetésre vonatkozó nyilatkozattétellel való szembeállítás az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elve megsértésének minősül.
- 72 Ilyen körülmények között, tekintettel arra, hogy – amint a jelen ítélet 64. pontjában szerepel – a Bizottságra hárul a bizonyítási teher, a második kifogás második részét mint megalapozatlant el kell utasítani.

– *A harmadik részről*

- 73 A Bizottság szerint a Conseil d'État ítéletei rendkívül megnehezítik, sőt lehetetlenné teszik annak bizonyítását, hogy a külföldi leányvállalat adót fizetett az osztalékfizetés után, mivel nem mentesítik a forrásadó-visszatérítést követelő anyavállalatot azon kötelezettség alól, hogy olyan igazolásokat nyújtson be az említett kifizetésre vonatkozóan, amelyek esetében a másik tagállam nemzeti jogából eredő törvényes megőrzési határidő lejárt.

- 74 Meg kell jegyezni, hogy ami a hatékony érvényesülés elvének tiszteletben tartását illeti, a megkövetelt igazolásoknak lehetővé kell tenniük az adózás szerinti tagállam adóhatóságai számára annak egyértelmű és pontos vizsgálatát, hogy az adókedvezmény nyújtásának a feltételei teljesülnek-e (lásd ebben az értelemben: 2011. szeptember 15-i Accor ítélet, C-310/09, EU:C:2011:581, 99. pont).
- 75 Ezenkívül az egyes osztalékok esetében a többi tagállamban letelepedett leányvállalatok által elért nyereség után ténylegesen kivetett adó mértékére és ténylegesen megfizetett adó összegére vonatkozó bizonyítékokat csak azzal a feltétellel lehet megkövetelni, hogy a többi tagállamban letelepedett leányvállalatok általi adófizetésre vonatkozó bizonyítékok benyújtása a gyakorlatban nem lehetetlen vagy túlzottan nehéz, figyelembe véve többek között az említett tagállamoknak a kettős adóztatás megelőzésére és a fizetendő társasági adó nyilvántartására, valamint az ügyviteli iratok megőrzésére vonatkozó szabályozását (lásd ebben az értelemben: 2011. szeptember 15-i Accor ítélet, C-310/09, EU:C:2011:581, 100. pont).
- 76 E tekintetben az említett bizonyítékok benyújtására vonatkozó felhívást az ügyviteli vagy számviteli iratokra vonatkozó, a leányvállalat letelepedési helye szerinti tagállam joga szerinti törvényes megőrzési időszakban kell megküldeni. Így az ilyen felhívás nem vonatkozhat olyan időszakra vonatkozó dokumentumok benyújtására, amely jelentősen meghaladja az ügyviteli és számviteli iratok megőrzésére vonatkozó törvényes kötelezettség időtartamát (lásd ebben az értelemben: 2011. szeptember 15-i Accor ítélet, C-310/09, EU:C:2011:581, 101. pont).
- 77 Következésképpen a 2011. szeptember 15-i Accor ítéletből (C-310/09, EU:C:2011:581) következik, hogy valamely tagállam adóhatóságai a visszatérítés iránti kérelem alátámasztására nem követelhetik meg ügyviteli iratok benyújtását azon határidőt követően, amely az ezen iratok származása szerinti tagállamban ezek megőrzésére vonatkozó törvényes időszakot jelentősen túllépi.
- 78 E tekintetben a Conseil d'État (államtanács) 2012. december 10-i Rhodia ítéletének (FR:CESSR:2012:317074.20121210) 35. pontjából és 2012. december 10-i Accor ítéletének (FR:CESSR:2012:317075.20121210) 31. pontjából következik, hogy a visszatérítés iránti kérelmet benyújtó társaságnak az eljárás teljes időtartama alatt rendelkeznie kell a kérelme megalapozottságát igazoló igazolásokkal, és e kötelezettség alól az iratok megőrzésére irányadó törvényi határidő lejártá sem mentesíti.
- 79 Ilyen körülmények között, amint a főtanácsnok az indítványának 64. pontjában megjegyezte, a pert megelőző ezen eljárás megindításának időpontja az irányadó időpont annak értékelésére, hogy fennáll-e a tényleges érvényesülés elvének azáltal történő megsértése, hogy valamely tagállam adóhatóságai bizonyos tények bizonyítása érdekében valamely ügyviteli irat benyújtását kérték.
- 80 Ezért a visszatérítés iránti kérelem megalapozottságát alátámasztó igazolások panasztételi eljárás keretében való benyújtásának a kötelezettsége nem minősülhet a tényleges érvényesülés elve megsértésének, amennyiben e kötelezettség nem olyan időszakra vonatkozik, amely jelentősen túllépi az ügyviteli és számviteli iratok megőrzésére vonatkozó törvényes időszakot.
- 81 Márpedig a Conseil d'État ítéleteiből nem tűnik ki ezen elv bármiféle megsértése, mivel megállapítják, hogy az iratok megőrzése törvényes határidejének a lejártá nem érinti valamely társaság azon kötelezettségét, hogy „az eljárás teljes időtartama alatt” és különösen a bírósági eljárás ideje alatt rendelkeznie kell a kérelme megalapozottságát igazoló valamennyi igazolással. Valamely társaság ugyanis nem állíthatja, hogy e határidő lejártá automatikusan jogot biztosít a megfizetett forrásadó visszatérítéséhez.
- 82 Ami az egyenértékűség elvének az állítólagos megsértését illeti, a Bizottság semmiféle érvet nem ad elő e kifogás megalapozottságának az alátámasztására.

- 83 Következésképpen, mivel a második kifogás harmadik része megalapozatlan, a második kifogást teljes egészében el kell utasítani.

A jogosulatlanul beszedett forrásadó címén visszatéríthető összeg felső határának a kifizetett osztalékok egyharmadának megfelelő összegben történő megállapítására alapított, harmadik kifogásról

A felek érvei

- 84 A Bizottság emlékeztet arra, hogy a Conseil d'État ítéletei felső határt írnak elő azon összegre, amely az anyavállalatoknak a külföldi leányvállalat osztalékfizetése után fizetett forrásadó címén visszatérítendő, amely határ a kifizetett osztalékok összegének egyharmadával egyenlő.
- 85 Márpedig a Bizottság szerint, mivel a belföldi leányvállalat osztalékfizetése utáni adójóváírás összege mindig az említett osztalékok összegének a felével egyezik meg, a Conseil d'État ítéletei nem szüntették meg a Bíróság által a 2011. szeptember 15-i Accor ítéletben (C-310/09, EU:C:2011:581) a belföldi társaság által kifizetett osztalékok és a külföldi társaság által kifizetett osztalékok között megállapított hátrányos megkülönböztetést.
- 86 A Francia Köztársaság azt állítja, hogy a forrásadó-visszatérítésnek a kapott osztalék egyharmadában megállapított felső határa a ténylegesen megfizetett forrásadó összegének felel meg. A belföldi és a külföldi leányvállalatok által kifizetett osztalékok egyenlő bánásmódja így teljes mértékben biztosítva van.
- 87 Ezenkívül a forrásadó-visszatérítés ilyen felső határa lehetővé teszi, hogy a kifizetett osztalékokat terhelő adót egyenlő mértékben vegyék figyelembe az olyan osztalékok esetén, amelyeket a leányvállalatok letelepedési helye szerinti tagállamokban fizettek ki, és a belföldi leányvállalatok által kifizetett osztalékok esetén.
- 88 Ezen az alapon ez a korlátozás a gyakorlatban kétségtelenül ahhoz vezethet, hogy a forrásadó után visszatérítésre kerülő összeg alacsonyabb az osztalékfizető leányvállalat által a letelepedési helye szerinti tagállamban ténylegesen megfizetett adó összegénél. Ugyanakkor e visszatérítés pontosan megegyezik a belföldi társaság által ténylegesen megfizetett forrásadó összegével, és így elkerülik azt, hogy a külföldről származó osztalékokat kedvezőbb bánásmódban részesítsék, mint a belföldi társaság által kifizetett osztalékokat.

A Bíróság álláspontja

- 89 A 2011. szeptember 15-i Accor ítélet (C-310/09, EU:C:2011:581) 87. pontjában a Bíróság kimondta, hogy az ítélkezési gyakorlatból ugyan az következik, hogy az uniós jog megköveteli, hogy ha valamely tagállam a belföldi társaságok által a belföldi illetőségűek részére fizetett osztalék tekintetében alkalmazza a gazdasági kettős adóztatás elkerülésének módszerét, ugyanolyan bánásmódban kell részesítenie a külföldi társaságok által a belföldi illetőségűek részére fizetett osztalékokat, e jog nem kötelezi a tagállamokat arra, hogy a külföldi társaságokba befektető adóalanyokat előnyben részesítse a belföldi társaságokba befektetőkhez képest.
- 90 A jelen ügyben nem vitatott, hogy a Conseil d'État ítéletei alapján az anyavállalatoknak a külföldi leányvállalat osztalékfizetése után általuk fizetett forrásadó címén visszatérítendő összeg felső határa a kapott osztalékok összegének egyharmada.

- 91 A Bizottság úgy véli, hogy mivel a belföldi leányvállalattól kapott osztalékot kifizető társaságnak nyújtott adójóváírás mindig az említett osztalékok összegének felével egyenlő, hátrányos megkülönböztetésnek minősül az, hogy a külföldi leányvállalattól kapott osztalék kifizetése esetén a megfizetett forrásadó visszatérítésének felső határát ezen osztalékok egyharmadában határozzák meg.
- 92 Az ilyen érvelésnek azonban nem lehet helyt adni.
- 93 Ugyanis, amint a főtanácsnok az indítványának 74. pontjában megjegyezte, a Conseil d'État ítéleteiben szóban forgó adóévek során a CGI hatályban lévő rendelkezéseinek alkalmazása végeredményben lehetővé teszi az anyavállalat által a saját részvényeseinek újrafelosztott osztalék egyenlő adójogi bánásmódjának elérését, függetlenül attól, hogy belföldi vagy külföldi illetőségű-e az a leányvállalat, amely e nyereséget eredetileg elérte.
- 94 E tekintetben magából a CGI 223 sexes cikke (1) bekezdése első bekezdésének szövegéből következik, hogy az a forrásadó, amelyet valamely anyavállalatnak az osztalékok saját részvényesei számára történő újrafelosztása során kell megfizetnie, egyenlő a CGI 158 bis cikkében meghatározott feltételek mellett kiszámított adójóváírással, mivel ezen adójóváírás egyenlő az ezen anyavállalat által korábban kapott osztalékok felével. Az említett adójóváírás így lehetővé teszi a forrásadó megfizetésére vonatkozó kötelezettség anyavállalat szintjén történő ellensúlyozását és a felosztott nyereség gazdasági kettős adóztatásának az elkerülését.
- 95 Márpedig, amint a Francia Köztársaság az ellenkérelmében előadta, anélkül hogy ennek a Bizottság ellentmondott volna, amennyiben a leányvállalat által kifizetett osztalékhoz semmiféle adójóváírás nem társul, ami a külföldi leányvállalat esetében fennáll, az anyavállalat által fizetendő forrásadó egyenlő a kifizetett osztalékok egyharmadával. Ebből következik, hogy az anyavállalatnak történő forrásadó-visszatérítés felső határának a kifizetett osztalékok összegének egyharmadában való meghatározása végső soron lehetővé teszi a felosztott nyereség gazdasági kettős adóztatásának az elkerülését is.
- 96 Ilyen körülmények között ugyanezen felső határ lehetővé teszi ezen osztalékoknak és a belföldi leányvállalattól származó osztalékoknak a Bíróság által a 2011. szeptember 15-i Accor ítéletében (C-310/09, EU:C:2011:581) megállapított eltérő bánásmódjának orvoslását. Ugyanis az ezen ítéletben és különösen annak 88. pontjában tárgyalt elvek alapján valamely tagállam nem kötelezhető a másik tagállamban a felosztott nyereség után fizetett adó címén olyan adójóváírás nyújtására, amely meghaladja a saját adójogszabálya alkalmazásából eredő adó összegét.
- 97 A Bizottság a válaszában továbbá azt állítja, hogy amennyiben az anyavállalat azt követően, hogy a jogosulatlanul beszedett forrásadót visszakapta, ezen összegeket a saját részvényesei között felosztja, ez utóbbiaknak „elmaradt hasznuk” keletkezhet, szemben a tisztán nemzeti felosztással.
- 98 E tekintetben elegendő megállapítani, hogy a Conseil d'État ítéleteinek alapjául szolgáló ügyek nem az osztalékfizető társaság végső részvényeseinek a helyzetére vonatkoztak, mivel az ezen ügyekben szóban forgó anyavállalatok keresetei az ez utóbbiak által megfizetett forrásadó visszatérítésére irányultak.
- 99 Következésképpen a harmadik kifogást el kell utasítani.

Az EUMSZ 267. cikk harmadik bekezdésének a megsértésére alapított, negyedik kifogásról

A felek érvei

- 100 A Bizottság szerint a Conseil d'État-nak (államtanács) előzetes döntéshozatal iránti kérelmet kellett volna a Bíróság elé terjesztenie azon forrásadó visszatérítése részletszabályainak a megállapítását megelőzően, amelynek a beszédését a Bíróság a 2011. szeptember 15-i Accor ítéletben (C-310/09, EU:C:2011:581) az EUMSZ 49. és az EUMSZ 63. cikkel összeegyeztethetetlennek ítélte meg.
- 101 Ugyanis egyrészt a Conseil d'État (államtanács) olyan bíróság, amelynek a határozatai ellen – az EUMSZ 267. cikk harmadik bekezdése értelmében – a nemzeti jog értelmében nincs jogorvoslati lehetőség, és amelynek előzetes döntéshozatal iránti kérelmet kell előterjesztenie, amennyiben előtte az uniós jog értelmezésére vonatkozó kérdést felvető jogvita van folyamatban.
- 102 Másrészt a Conseil d'État ítéleteiből következő korlátozások uniós joggal való összeegyeztethetősége mindenesetre kétségesnek tűnik, különös tekintettel a 2012. november 13-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítéletből (C-35/11, EU:C:2012:707) eredő ítélkezési gyakorlatra. Mindenesetre pusztán az a körülmény, hogy a Bizottság a 2011. szeptember 15-i Accor ítéletben (C-310/09, EU:C:2011:581) tárgyalt elveknek attól eltérő jelentést tulajdonít, mint amelyet a Conseil d'État (államtanács) előadott, azt tanúsítja, hogy az ezen ítéletekből kibontakozó megoldásokat nem illeti meg az uniós joggal való összeegyeztethetőség vélelme.
- 103 A Francia Köztársaság azt állítja, hogy a Bizottság nem pontosította, melyek azok a nehézségek, amelyekkel a Conseil d'État (államtanács) az ezen intézmény által említett ítéletek alapjául szolgáló ügyekben szembesült, és amelyek az EUMSZ 267. cikk harmadik bekezdésének értelmében előzetes döntéshozatal iránti kérelem előterjesztését indokolták volna. Azok a nehézségek, amelyekkel a Conseil d'État (államtanács) találkozott, valójában ténybeli kérdéssel, nem pedig az uniós jog értelmezésével kapcsolatos nehézségek voltak.
- 104 Mindenesetre a Francia Köztársaság szerint a Conseil d'État (államtanács) megalapozottan állapította meg, hogy a neki feltett kérdésekre adott válaszok egyértelműen következtek az ítélkezési gyakorlatból.

A Bíróság álláspontja

- 105 Hangsúlyozni kell, hogy a Bizottság negyedik kifogása azon az előfeltevésen alapul, hogy a Conseil d'État (államtanács), mint végső fokon eljáró bíróság, nem végezhetné volna el az uniós jog olyan értelmezését, mint amely a 2012. december 10-i Rhodia ítéletéből (FR:CESSR:2012:317074.20121210) és a 2012. december 10-i Accor ítéletéből (FR:CESSR:2012:317075.20121210) következik, anélkül hogy a Bírósághoz előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjesztett volna elő.
- 106 E tekintetben emlékeztetni kell egyrészt arra, hogy a tagállamok azon kötelezettsége, hogy az EUM-Szerződés rendelkezéseit tiszteletben tartsák, valamennyi tagállami hatóságot érint, beleértve – hatáskörükön belül – a bíróságokat is.
- 107 Így az EUMSZ 258. cikk értelmében vett tagállami kötelezettségzegés főszabály szerint megállapítható, ezen állam bármely szerve kövesse is el a kötelezettségzegéshez vezető tevékenységet vagy mulasztást, még ha az adott tagállam alkotmánya értelmében független intézményről van is szó (2003. december 9-i Bizottság kontra Olaszország ítélet, C-129/00, EU:C:2003:656, 29. pont; 2009. november 12-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-154/08, nem tették közzé, EU:C:2009:695, 125. pont).

- 108 Másrészt emlékeztetni kell arra is, hogy amennyiben a nemzeti bíróság határozatával szemben nincs lehetőség semmilyen bírósági jogorvoslatra, e bíróság az EUMSZ 267. cikk harmadik bekezdése értelmében főszabály szerint köteles a Bírósághoz fordulni, ha az EUM-Szerződés értelmezésére vonatkozó kérdés merül fel előtte (2017. március 15-i Aquino ítélet, C-3/16, EU:C:2017:209, 42. pont).
- 109 A Bíróság kimondta, hogy a Bírósághoz való fordulásra vonatkozó, az EUMSZ 267. cikk harmadik bekezdésében előírt ezen kötelezettség célja többek között annak megakadályozása, hogy bármely tagállamban az uniós jognak meg nem felelő nemzeti ítélkezési gyakorlat alakuljon ki (2017. március 15-i Aquino ítélet, C-3/16, EU:C:2017:209, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 110 E bíróságra valóban nem vonatkozik az ilyen kötelezettség, amennyiben megállapítja, hogy a felmerült kérdés nem releváns, vagy a szóban forgó uniós jogi rendelkezést a Bíróság már értelmezte, vagy az uniós jog helyes alkalmazása olyannyira nyilvánvaló, hogy az minden észszerű kétséget kizár; az ilyen esetek fennállását az uniós jog sajátos jellemzőinek, az értelmezésével kapcsolatos különleges nehézségeknek és az Unión belüli eltérő ítélkezési gyakorlat veszélyének függvényében kell megítélni (lásd ebben az értelemben: 1982. október 6-i Cilfit és társai ítélet, 283/81, EU:C:1982:335, 21. pont; 2015. szeptember 9-i Ferreira da Silva e Brito és társai ítélet, C-160/14, EU:C:2015:565, 38. és 39. pont; 2016. július 28-i Association France Nature Environnement ítélet, C-379/15, EU:C:2016:603, 50. pont).
- 111 E tekintetben a jelen kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset első kifogása keretében vizsgált kérdéssel kapcsolatban, amellyel – amint a főtanácsnok az indítványának 99. pontjában megjegyezte – a Bíróság nem foglalkozott a 2011. szeptember 15-i Accor ítéletben (C-310/09, EU:C:2011:581), a Conseil d'État (államtanács) úgy határozott, hogy eltekint a 2012. november 13-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélettől (C-35/11, EU:C:2012:707) azzal az indokkal, hogy a szóban forgó brit rendszer eltér az adójóváírás és a forrásadó francia rendszerétől, holott nem lehetett biztos abban, hogy érvelése ugyanilyen nyilvánvaló lesz a Bíróság számára.
- 112 Ezenkívül a jelen ítélet 29–46. pontjában a Bizottság által felhozott első kifogás vizsgálata keretében megállapítottakból következik, hogy mivel a Conseil d'État (államtanács) nem terjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelmet a Bíróság elé a 2012. december 10-i Rhodia ítélet (FR:CESSR:2012:317074.20121210) és a 2012. december 10-i Accor ítélet (FR:CESSR:2012:317075.20121210) alapjául szolgáló ügyekben, a Conseil d'État (államtanács) az említett ítéletekben az EUMSZ 49. és EUMSZ 63. cikk rendelkezéseinek olyan értelmezésére alapított megoldást fogadott el, amely ellentmondásban van a jelen ítéletben elfogadott megoldással, ami azt jelenti, hogy az ezen értelmezéssel kapcsolatos észszerű kétség fennállása nem zárható ki a Conseil d'État határozathozatalának időpontjában.
- 113 Következésképpen anélkül, hogy elemezni kellene a Bizottság által a jelen kifogás keretében előadott többi érvet, meg kell állapítani, hogy a Conseil d'État (államtanács), mint olyan bíróság, amelynek a határozataival szemben a nemzeti jog értelmében nincs jogorvoslati lehetőség, az EUMSZ 267. cikk harmadik bekezdése alapján köteles a Bírósághoz fordulni, hogy kizárja az uniós jog téves értelmezésének a kockázatát (lásd ebben az értelemben: 2015. szeptember 9-i Ferreira da Silva e Brito és társai ítélet, C-160/14, EU:C:2015:565, 44. pont).
- 114 Következésképpen, mivel a Conseil d'État (államtanács) elmulasztott az EUMSZ 267. cikk harmadik bekezdésében előírt eljárásnak megfelelően a Bírósághoz fordulni annak megállapítása céljából, hogy azon forrásadó visszatérítésének a számítása céljából, amelyet a belföldi anyavállalat a külföldi társaság által egy külföldi leányvállalat közvetítésével juttatott osztalék után fizetett, meg kell-e tagadni azon adó figyelembevételét, amelyet e második társaság az ezen osztalékok alapját képező nyereség után fizetett, holott az uniós jogi rendelkezéseknek a 2012. december 10-i Rhodia ítéletében (FR:CESSR:2012:317074.20121210) és a 2012. december 10-i Accor ítéletében (FR:CESSR:2012:317075.20121210) általa elfogadott értelmezése nem olyannyira nyilvánvaló, hogy az minden észszerű kétséget kizár, a negyedik kifogásnak helyt kell adni.

A költségekről

¹¹⁵ A Bíróság eljárási szabályzata 138. cikkének (1) bekezdése alapján a Bíróság a peresztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. Mivel a Bizottság kérte, hogy a Francia Köztársaság viselje a költségeket, és a Francia Köztársaság az általa felhozott jogalapoknak csak egy része tekintetében lett peresztes, mindkét fél maga viseli saját költségeit.

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

- 1) A Francia Köztársaság – mivel azon forrásadó visszatérítésének a számítása céljából, amelyet a belföldi anyavállalat fizetett a külföldi leányvállalat által egy külföldi leányvállalat közvetítésével fizetett osztalék után, megtagadta az ezen osztalék alapját képező nyereség után e második társaság által fizetett adó figyelembevételét, holott a gazdasági kettős adóztatás elkerülésére irányuló nemzeti mechanizmus a tisztán nemzeti tagi láncolat esetében lehetővé teszi azon adó semlegesítését, amelyet valamely társaság által az e tagi láncolat minden egyes szintjén juttatott osztalék után fizettek – nem tett eleget az EUMSZ 49. és EUMSZ 63. cikkből eredő kötelezettségeinek.
- 2) A Francia Köztársaság – mivel a Conseil d'État (államtanács, Franciaország) elmulasztott az EUMSZ 267. cikk harmadik bekezdésében előírt eljárásnak megfelelően az Európai Unió Bíróságához fordulni annak megállapítása céljából, hogy azon forrásadó visszatérítésének a számítása céljából, amelyet a belföldi anyavállalat a külföldi társaság által egy külföldi leányvállalat közvetítésével juttatott osztalék után fizetett, meg kell-e tagadni azon adó figyelembevételét, amelyet e második társaság az ezen osztalékok alapját képező nyereség után fizetett, holott az uniós jogi rendelkezéseknek a 2012. december 10-i Rhodia ítéletében (FR:CESSR:2012:317074.20121210) és a 2012. december 10-i Accor ítéletében (FR:CESSR:2012:317075.20121210) általa elfogadott értelmezése nem olyannyira nyilvánvaló, hogy az minden észszerű kétséget kizár – nem tett eleget az EUMSZ 267. cikk harmadik bekezdéséből eredő kötelezettségeinek.
- 3) A Bíróság a keresetet az ezt meghaladó részében elutasítja.
- 4) Az Európai Bizottság és a Francia Köztársaság maguk viselik saját költségeiket.

Aláírások