

C?170/05. sz. ügy

Denkavit Internationaal BV

és

Denkavit France SARL

kontra

Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

(a Conseil d'État [Franciaország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Letelepedés szabadsága – Társasági adó – Osztalékfizetés – A belföldi illet?ség? társaságoknak fizetett osztalék adómentessége – A külföldi illet?ség? társaságoknak fizetett osztalék után felszámított forrásadó – A kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló egyezmény – A forrásadó összegének valamely más tagállamban fizetend? adóba való beszámíthatósága”

L. A. Geelhoed f?tanácsnok indítványa, az ismertetés napja: 2006. április 27. .

A Bíróság ítélete (els? tanács), 2006. december 14. .

Az ítélet összefoglalása

1. *Személyek szabad mozgása – Letelepedés szabadsága – Adójogszabályok*

(EK 43. és EK 48. cikk)

2. *Személyek szabad mozgása – Letelepedés szabadsága – Adójogszabályok*

(EK 43. és EK 48. cikk)

1. Az EK 43. cikkel és az EK 48. cikkel ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely hátrányos megkülönböztetést alkalmazva korlátozza a letelepedés szabadságát azzal, hogy a külföldi illet?ség? anyavállalatra hárítja az osztalék adózásának terhét, míg szinte teljes mértékben mentesíti e teher alól a belföldi illet?ség? anyavállalatokat.

Ugyanis az anyavállalatok között a székhely alapján az osztalék tekintetében alkalmazott ilyen eltér? adójogi bánásmód kevésbé vonzóvá teszi a más tagállamokban letelepedett társaságok számára, hogy letelepedési szabadságukat gyakorolják, aminek folytán e társaságok lemondhatnak arról, hogy leányvállalatot alapítsanak vagy tartsanak fenn az ezen intézkedést hozó tagállamban, és korlátozza a letelepedés szabadságát, ami f?szabály szerint tilos az EK 43. cikk és az EK 48. cikk alapján.

Az igaz, hogy az adott tagállam által a belföldi illet?ség? társaság által felosztott nyereség sorozatos, illetve kett?s adóztatásának elkerülése, illetve mérséklése érdekében hozott intézkedések szempontjából az osztalékban részesül? belföldi illet?ség? részvényesek helyzete nem feltétlenül hasonló a másik tagállamban illet?séggel rendelke? osztalékban részesül? részvényesek helyzetéhez. Mindenesetre attól kezdve, hogy valamely tagállam egyoldalúan vagy egyezmények útján jövedelemadót vet ki a belföldi illet?ség? társaságok által nemcsak a belföldi,

hanem a külföldi illetőség? részvényeseknek fizetett osztalékra is, ezen külföldi illetőség? részvényesek helyzete hasonló a belföldi illetőség? részvényesek helyzetéhez.

Ha a tagállam úgy döntött, hogy kivonja a belföldi illetőség? személyeket a leányvállalatok anyavállalataik részére osztalékként felosztott nyereségének sorozatos adóztatása alól az ilyen osztalékok adómentessége révén, a külföldi illetőség? személyekre is ki kell terjesztenie e kedvezményt, amennyiben az e külföldi illetőség? személyekre vonatkozó hasonló adóztatás e tagállam adóztatási jogának e személyekkel szembeni gyakorlásából ered.

(vö. 29–30., 34–35., 37., 41. pont és a rendelkez? rész 1. pontja)

2. Az EK 43. cikkel és az EK 48. cikkel még abban az esetben is ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely kizárólag a külföldi illetőség? anyavállalatok számára írja el? a belföldi illetőség? leányvállalataik által fizetett osztalék forrásadó útján történ? adóztatását, ha a szóban forgó tagállam és valamely másik tagállam közötti adóegyezmény, amely megengedi e forrásadó alkalmazását, lehet?vé teszi a fenti nemzeti szabályozás alkalmazása következtében viselt adótehernek az e másik tagállamban fizetend? adóba történ? beszámítását, azonban az anyavállalat számára lehetetlen ezen adónak az egyezmény szerinti beszámítása e másik tagállamban.

Az ilyen egyezményb?l és szabályozásból következ? eltér? adójogi bánásmód, függetlenül annak terjedelmét?, hátrányosan megkülönbözteti az anyavállalatokat azok székhelye alapján, ami összeegyeztethetetlen a Szerz?dés által szavatolt letelepedés szabadságával.

(vö. 49., 56. pont és a rendelkez? rész 2. pontja)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (els? tanács)

2006. december 14.(*)

„Letelepedés szabadsága – Társasági adó – Osztalékfizetés – A belföldi illetőség? társaságoknak fizetett osztalék adómentessége – A külföldi illetőség? társaságoknak fizetett osztalék után felszámított forrásadó – A kett?s adóztatás elkerülésér?l szó egyezmény – A forrásadó összegének valamely más tagállamban fizetend? adóba való beszámíthatósága”

A C?170/05. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Conseil d'État (Franciaország) a Bírósághoz 2005. február 8?án érkezett, 2004. december 15?i határozatával terjesztett el? az el?tte

a **Denkavit Internationaal BV**,

a **Denkavit France SARL**

és

a **Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie**

között folyamatban lév? eljárásban,

A BÍRÓSÁG (els? tanács),

tagjai: P. Jann tanácselnök, K. Lenaerts (el?adó), Juhász E., K. Schieman és E. Levits bírák,

f?tanácsnok: L. A. Geelhoed,

hivatalvezet?: K. Sztranc?S?awiczek tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2006. január 19?i tárgyalásra,

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

- a Denkavit Internationaal BV és a Denkavit Franciország SARL képviselőében B. Soubeille avocat,
- a francia kormány képviselőében G. de Bergues, J. C. Gracia és C. Jurgensen, meghatalmazotti min?ségben,
- a holland kormány képviselőében H. G. Sevenster és D. J. M. de Grave, meghatalmazotti min?ségben,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviselőében C. White, meghatalmazotti min?ségben, segít?je: J. Stratford barrister,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőében J.?P. Keppenne és R. Lyal, meghatalmazotti min?ségben,
- az Autorité de surveillance AELE képviselőében P. Bjørgan és N. Fenger, meghatalmazotti min?ségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2006. április 27?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem az EK 43. cikknek azon francia szabályozás szempontjából történ? értelmezésére irányul, amely a tényállás megvalósulásának idején el?írta, hogy forrásadót kell kivetni a belföldi illet?ség? társaság által a külföldi illet?ség? anyavállalat részére történ? osztalékfizetésre, míg szinte teljes mértékben mentesítette a társasági adó alól a belföldi illet?ség? társaságok által a belföldi illet?ség? anyavállalat részére fizetett osztalékot.

2 A kérelmet a Conseil d'État el?tt két Franciaországban letelepedett társaság, a Denkavit France SARL (a továbbiakban: Denkavit France) és az Agro Finances SARL (a továbbiakban: Agro Finances) által a Hollandiában letelepedett anyavállalatuk, a Denkavit Internationaal BV (a továbbiakban: Denkavit Internationaal) részére fizetett osztalék megadóztatása tárgyában folyamatban lév? eljárásban terjesztették el?.

Jogi háttér

A nemzeti szabályozás

3 A Code général des impôts (általános adókodeks, a továbbiakban: CGI) 119a. cikke (2) bekezdésének a tényállás megvalósulása idején hatályos szövege szerint 25%-os mértékű forrásadót vetettek ki a belföldi illetőségű társaság által az adójogi szempontból nem franciaországi lakóhellyel, illetve székhellyel rendelkező magánszemély, illetve jogi személy részére fizetett osztaléokra. A belföldi illetőségű társaság által a belföldi részvényeseknek fizetett osztalékot viszont egyáltalán nem terhelte forrásadó.

4 A CGI 145. és 216. cikke alapján a leányvállalat által a franciaországi székhellyel vagy állandó telephellyel rendelkező anyavállalat számára fizetett osztalék bizonyos feltételek mellett szinte teljes mértékben mentes volt a társasági adó rendszerében. Ugyanis 5%-os rész kivételével az osztalék nem számított bele az anyavállalat adóköteles eredményébe, és ennek megfelelően az adómentes volt. Az 5%-os rész továbbra is részét képezte az anyavállalat adóköteles eredményének, és a megfelelő adómérték szerint társaságiadó-köteles volt.

A francia–holland adóegyezmény

5 A Francia Köztársaság Kormánya és a Holland Királyság Kormánya között a kettős adóztatás elkerüléséről és az adóztatás kijátszásának megakadályozásáról a jövedelem- és a vagyonadók területén, Párizsban, 1973. március 16-án aláírt egyezmény 10. cikkének (1) bekezdése akként rendelkezik, hogy az osztalék, amelyet az egyik szerződő államban belföldi illetőségű társaság a másik szerződő államban belföldi illetőségű személynek fizet, megadóztatható ebben a másik államban. Az egyezmény 10. cikke (2) bekezdésének értelmében mindazonáltal, ha az anyavállalat a leányvállalata alaptőkéjében 25%-os részesedéssel rendelkezik, ez az osztalék legfeljebb 5%-os adókulccsal adóztatható meg abban a szerződő államban, amelyben az osztalékot fizető társaság belföldi illetőségű.

6 A francia–holland egyezmény 24a. cikkének (1) és (3) bekezdése szerint a Holland Királyság hozzáadhatja a holland illetőségű személyek adóalapjához azon jövedelemtételt, amelyek az egyezménynek megfelelően Franciaországban adókötelesek. A Holland Királyság a Franciaországban levont adó összegével megegyező levonást biztosít az egyezmény 10. cikkének (2) bekezdése alapján Franciaországban adóköteles jövedelemtétel tekintetében azzal, hogy a levonás összege nem haladhatja meg az e jövedelemtétel után fizetendő holland adót.

Az alapeljárás és az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdések

7 A tényállás megvalósulása idején a Denkvit Internationaal 50%-os részesedéssel rendelkezett a Denkvit France alaptőkéjében és 99,9%-os részesedéssel az Agro France alaptőkéjében, amely társaság 50%-os részesedéssel rendelkezett a Denkvit France társaságban.

8 A későbbiekben egyesült Denkvit France és Agro Finances 1987 és 1989 között 14 500 000 FRF összegben fizetett osztalékot a Denkvit Internationaal részére.

9 A CGI 119a. cikke (2) bekezdésének és a francia–holland egyezmény 10. cikke (2) bekezdésének együttes alkalmazásával, forrásadó címen levonták ezen osztalék összegének 5%-át, azaz 725 000 FRF-ot.

10 A Tribunal administratif de Nantes (nantes-i közigazgatási bíróság) eltt benyújtott keresetet követően a Denkvit Internationaal visszakapta a forrásadó összegét. Azonban a Cour administrative d'appel de Nantes (nantes-i közigazgatási fellebbviteli bíróság) a Tribunal

administratif de Nantes ítéletét megváltoztatva 725 000 FRF összeg? adókötelezettséget állapított meg a Denkvit Internationaal terhére.

11 A Denkvit Internationaal és a Denkvit France felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Conseil d'État-hoz az utóbbi ítélet hatályon kívül helyezése iránt. A társaságok különösen arra hivatkoztak, hogy a francia adójogi szabályozás ellentétes az EK 43. cikkel.

12 Mivel a kérdést elterjesztő bíróság nézete szerint a szóban forgó francia szabályozásban elírt forrásadó nem az osztalékot fizető belföldi illetőségű társaságot, hanem az osztalékban részesülő külföldi illetőségű anyavállalatot terheli, míg a belföldi illetőségű anyavállalatot a társasági adó rendszerében szinte teljes mértékben adómentesség illeti meg a leányvállalatától kapott osztalék tekintetében, a bíróság ezen eltérő adójogi bánásmódra tekintettel felveti, hogy objektíve összehasonlítható helyzetben van-e a belföldi illetőségű anyavállalat és külföldi illetőségű anyavállalat az osztalékra felszámított forrásadó mechanizmusának szempontjából.

13 A kérdést elterjesztő bíróság szerint az a kérdés is felmerül, hogy a francia–holland egyezmény mennyiben érinti a forrásadónak a letelepedés szabadásával való összeegyeztethetőségét.

14 Egyfelől tekintettel arra, hogy a hollandiai illetőségű anyavállalat, amely valamely francia illetőségű társaságtól osztalékot kap, az egyezmény 24. cikke alapján fő szabály szerint beszámíthatja a Franciaországban levont adót a Hollandiában fizetendő adó összegébe, a kérdést elterjesztő bíróság felveti, hogy tekinthető-e a felső adókulcsot rögzítő és a forrásadónak az osztalékban részesülő holland részvényes adójába történő beszámítását biztosító francia–holland egyezményben megengedett forrásadó olyan módszernek, amely megosztja az osztalék adóztatását a Francia Köztársaság és a Holland Királyság között anélkül, hogy az érintené a holland anyavállalat teljes adóterhének összegét és ezáltal a társaság letelepedési szabadságát.

15 E bíróság másfelől azt kérdezi, hogy szükséges-e figyelembe venni azt a körülményt, hogy a hollandiai illetőségű társaság kizárólag akkor élhet a fenti beszámítással, ha az általa Hollandiában fizetendő adó összege nagyobb, mint a francia–holland egyezmény 24. cikke értelmében az általa igénybe vehető adólevonás összege.

16 Mivel a Conseil d'État úgy ítélte meg, hogy a fenti körülmények között a jogvita kimenetele a közösségi jog értelmezésétől függ, felfüggesztette eljárását, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) A letelepedés szabadságának elve alapján kifogásolható-e az olyan szabály, amely a Franciaországban illetőséggel nem rendelkező anyavállalatra, az osztalékfizetés jogosultjára hárítja az adózás terhet, míg a Franciaországban illetősséggel rendelkező anyavállalatokat a teher alól mentesíti?

2) Önmagában a letelepedés szabadságának elve alapján kifogásolható-e a forrásadózás ilyen szabálya, vagy mivel Franciaország és valamely másik tagállam között a forrásadó kivetését lehetővé tévő adóegyezmény akként rendelkezik, hogy a másik tagállamban beszámítható a fizetendő adóba a kifogásolt szabály szerint viselendő adóteher, figyelembe kell-e venni ezen egyezményt annak megítélése során, hogy a rendelkezés összhangban van-e a letelepedés szabadságának elvével?

3) Feltéve, hogy a második kérdésben ismertetett két lehetőség közül a másodikat kell elfogadni, a fent említett egyezmény létezése elegendő-e ahhoz, hogy a kifogásolt szabályt a vállalkozásokra következményekkel nem járó olyan mechanizmusnak lehessen tekinteni, amely a két érintett tagállam között megosztja az adóztatást, vagy tekintettel azon körülményre, hogy a

Franciaországban illetéssel nem rendelkező anyavállalat számára lehetetlen az ezen egyezményben előírt beszámítás érvényesítése, úgy kell-e tekinteni, hogy e szabály nem egyeztethető össze a letelepedés szabadságának elvével?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

17 Előzetesen meg kell jegyezni, hogy az alapeljárás a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv (HL L 225., 6. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.) elfogadása előtt megtörtént eseményekre vonatkozik. Közvetkezésképpen az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre adandó válaszok kizárólag az EK-Szerződés vonatkozó rendelkezésein alapulnak.

Az első kérdésről

18 A kérdést előterjesztő bíróság az első kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy ellentétes-e az EK 43. cikkkel az a nemzeti szabályozás, amely adót vet ki a belföldi illetőségű leányvállalatok által valamely más tagállamban letelepedett anyavállalataik részére fizetett osztaléokra, míg szinte teljes mértékben mentesíti ezen adó alól a belföldi illetőségű anyavállalatokat. Az első kérdést tehát úgy kell érteni, hogy az kiterjed az EK 48. cikkeire is.

19 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, azonban azok a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni e hatáskörüket (a C-279/93. sz. Schumacker-ügyben 1995. február 14-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-225. o.] 21. pontja; a C-264/96. sz. ICI-ügyben 1998. július 16-án hozott ítélet [EBHT 1998., I-4695. o.] 19. pontja és a C-471/04. sz., Keller Holding ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-2107. o.] 28. pontja), valamint kötelesek tartózkodni az állampolgárság alapján történő bármilyen hátrányos megkülönböztetéstől (a C-80/94. sz. Wielockx-ügyben 1995. augusztus 11-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-2493. o.] 16. pontja; a C-311/97. sz., Royal Bank of Scotland ügyben 1999. április 29-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-2651. o.] 19. pontja és a C-397/98. és C-410/98. sz., Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben 2001. március 8-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-1727. o.] 37. pontja).

20 A letelepedés szabadsága, amelyet az EK 43. cikk elismer a Közösség állampolgárai számára, és amely magában foglalja a jogot a gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására, vállalkozások alapítására és irányítására a letelepedés országának joga által a saját állampolgáiraikra előírtakkal azonos feltételek szerint, az EK 48. cikknek megfelelően magában foglalja, hogy a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye a Közösség területén található, jogosultak tevékenységüket az érintett tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselő útján gyakorolni (a C-307/97. sz., Saint-Gobain ZN ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-6161. o.] 35. pontja és a fent hivatkozott Keller Holding ügyben hozott ítélet 29. pontja).

21 A letelepedés szabadságával szembeni korlátozások eltörlése kiterjed azon korlátozásokra is, amelyek képviselőteknek, fióktelepeknek vagy leányvállalatoknak valamely tagállam más tagállamban letelepedett állampolgárai által történő alapítására vonatkoznak (a 270/83. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1986. január 28-án hozott ítélet [EBHT 1986., 273. o.] 13. pontja és a fent hivatkozott Royal Bank of Scotland ügyben hozott ítélet 22. pontja).

22 A Bíróság fontosnak tartja kiemelni, hogy a természetes személyek állampolgárságához hasonlóan a társaságok esetén az EK 48. cikk szerinti székhely alapján állapítható meg, hogy a társaságok mely tagállam jogrendje alá tartoznak (lásd a fent hivatkozott Metallgesellschaft és

társai ügyben hozott ítélet 42. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot). Kiüresítené az EK 43. cikket annak elfogadása, ha a belföldi illetőség? leányvállalat letelepedése szerinti tagállam tetszése szerint eltér? bánásmódban részesíthetné e leányvállalatokat azon az alapon, hogy az anyavállalatuk székhelye valamely másik tagállamban található (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 18. pontját; a C-330/91. sz. Commerzbank-ügyben 1993. július 13-án hozott ítélet [EBHT 1993., I-4017. o.] 13. pontját; a Metallgesellschaft és társai ügyben hozott ítélet 42. pontját és a C-446/03. sz., Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-10 837. o.] 37. pontját). A letelepedés szabadsága így biztosítja a nemzeti bánásmód kedvezményét a leányvállalat letelepedése szerinti tagállamban, megtiltva a társaságok székhelye alapján történ? bármilyen, még a legcsekélyebb hátrányos megkülönböztetést is (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 14. pontját és a fent hivatkozott Saint-Gobain ZN ügyben hozott ítélet 35. pontját).

23 A Bíróság már kétségtelenül kimondta, hogy az adózók lakóhelye az adójogban olyan ismérv lehet, amely igazolhatja a belföldi és a külföldi illetőség? adózók közötti eltér? bánásmódot megvalósító nemzeti szabályokat.

24 A belföldi és a külföldi illetőség? adózók közötti eltér? bánásmód tehát önmagában nem min?sül az EK-Szerződés szerinti hátrányos megkülönböztetésnek (lásd a fent hivatkozott Wielockx-ügyben hozott ítélet 19. pontját).

25 A Szerződés szerinti hátrányos megkülönböztetésnek kell azonban min?síteni az adózók e két csoportja közötti eltér? bánásmódot abban az esetben, ha a helyzetükben objektíve nem áll fenn semmilyen olyan különbség, amely megalapozhatja az eltér? bánásmódot (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítélet 36-38. pontját és a fent hivatkozott Royal Bank of Scotland ügyben hozott ítélet 27. pontját).

26 A jelen ügyben az alapeljárásban felmerült nemzeti szabályozás, függetlenül a francia–holland egyezményben foglaltaktól, eltér? adójogi bánásmódban részesíti a leányvállalat által az anyavállalat részére juttatott osztalékot aszerint, hogy az utóbbi belföldi vagy külföldi illetőség?.

27 Ugyanis a kapott osztalék szinte teljes mértékben adómentes a belföldi illetőség? anyavállalatok számára, ezzel szemben a külföldi illetőség? anyavállalatok a fizetett osztalék összegének 25%-ában megállapított forrásadót kötelesek fizetni.

28 Ezért a belföldi illetőség?ek részére fizetett osztaléktól eltér?en a külföldi illetőség? anyavállalatok részére fizetett osztalék sorozatos adózás alá esik a francia szabályozás alapján, amennyiben – amint azt a f?tanácsnok az indítványának 16-18. pontjában megjegyezte – az osztalékot el?ször az osztalékot fizet? belföldi illetőség? leányvállalatra kivetett társasági adó, másodszor pedig az ezen osztalékban részesül? külföldi illetőség? anyavállalat által viselend? forrásadó formájában terheli adó.

29 Az anyavállalatok között a székhely alapján az osztalék tekintetében alkalmazott ilyen eltér? adójogi bánásmód korlátozza a letelepedés szabadságát, ami f?szabály szerint tilos az EK 43. cikk és az EK 48. cikk alapján.

30 A szóban forgó adójogi intézkedés ugyanis kevésbé vonzóvá teszi a más tagállamokban letelepedett társaságok számára, hogy letelepedési szabadságukat gyakorolják, aminek folytán e társaságok lemondhatnak arról, hogy leányvállalatot alapítsanak vagy tartsanak fenn az ezen intézkedést hozó tagállamban (lásd e tekintetben a C-324/00. sz. Lankhorst-Hohorst-ügyben 2002. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-11 779. o.] 32. pontját és a fent hivatkozott Keller

Holding ügyben hozott ítélet 35. pontját).

31 A francia kormány azonban el?adja, hogy azon külföldi illet?ség? anyavállalatok számára is elérhet? az osztalék szinte teljes adómentessége, amelyek állandó telephellyel rendelkeznek Franciaországban. Márpedig a forrásadóra vonatkozó olyan szabály alkalmazása szempontjából, amely jelen ügyben is felmerült, a Franciaországban állandó telephellyel nem rendelkező külföldi illet?ség? anyavállalatok helyzete nem hasonlítható az e tagállamban állandó telephellyel rendelkező belföldi, illetve külföldi illet?ség? anyavállalatokéhoz.

32 A francia kormány ehhez hozzáf?zi, hogy a területiség elvének megfelel?en a belföldi illet?ség? leányvállalatok által a Franciaországban állandó telephellyel nem rendelkező külföldi illet?ség? anyavállalatok részére fizetett osztalék adómentessége lehet?vé tenné, hogy azok teljes mértékben elkerüljék e jövedelem adóztatását, akár Franciaországban, akár Hollandiában, és megkérd?jelezné az adóztatási joghatóság megosztását a Francia Köztársaság és a Holland Királyság között.

33 Ezen érveknek nem lehet helyt adni.

34 Az igaz, hogy az adott tagállam által a belföldi illet?ség? társaság által felosztott nyereség sorozatos, illetve kett?s adóztatásának elkerülése, illetve mérséklése érdekében hozott intézkedések szempontjából az osztalékban részesülő belföldi illet?ség? részvényesek helyzete nem feltétlenül hasonlítható a másik tagállamban illet?séggel rendelkező osztalékban részesülő részvényesek helyzetéhez (lásd e tekintetben a C-374/04. sz., *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 57-65. pontját).

35 Mindenesetre amint valamely tagállam egyoldalúan vagy egyezmények útján jövedelemadókat vet ki a belföldi illet?ség? társaságok által nemcsak a belföldi, hanem a külföldi illet?ség? részvényeseknek fizetett osztaléokra is, ezen külföldi illet?ség? részvényesek helyzete hasonló a belföldi illet?ség? részvényesek helyzetéhez (lásd a fent hivatkozott *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* ügyben hozott ítélet 68. pontját).

36 Ami a jelen ügyben a belföldi illet?ség? leányvállalatok által fizetett osztalék Franciaországban történ? adóztatását illeti, az osztalékban részesülő anyavállalatok hasonló helyzetben vannak, függetlenül attól, hogy belföldi illet?ség? anyavállalatként, vagy külföldi illet?ség?, de állandó telephellyel rendelkező anyavállalatként, vagy akár Franciaországban állandó telephellyel nem rendelkező külföldi illet?ség? anyavállalatként kapják-e ezen osztalékot. Ugyanis ezen esetek mindegyikében a Francia Köztársaság adót vet ki valamely belföldi illet?ség? társaságtól kapott osztaléokra.

37 E tekintetben úgy kell tekinteni, hogy a belföldi illet?ség? anyavállalatok részére az osztalék tekintetében biztosított adómentesség célja, hogy elkerülje annak a nyereségnek a sorozatos adóztatását, amelyet a leányvállalatok osztalék formájában juttatnak az anyavállalataik részére. Amint azt a f?tanácsnok az indítványának 22. pontjában kifejtette, mivel a Francia Köztársaság úgy döntött, hogy kivonja a belföldi illet?ség? személyeket ezen adóztatás alól, a külföldi illet?ség? személyekre is ki kell terjesztenie e kedvezményt, amennyiben az e külföldi illet?ség? személyekre vonatkozó hasonló adóztatás e tagállam adóztatási jogának e személyekkel szembeni gyakorlásából ered (lásd e tekintetben a fent hivatkozott *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* ügyben hozott ítélet 70. pontját).

38 Ilyen összefüggésben nem igazolja a belföldi illet?ség? leányvállalatok által kizárólag a Franciaországban állandó telephellyel nem rendelkező külföldi illet?ség? anyavállalatok részére fizetett osztaléokra vonatkozó forrásadó mechanizmusát az, hogy meg kell akadályozni, hogy e

társaságok Franciaországban és Hollandiában teljes mértékben elkerüljék e jövedelem adóztatását, mivel a belföldi illetőségű anyavállalatokat a későbbiekben sem terheli adókötelezettség az osztalék után.

39 Azzal, hogy az alapügyben felmerült nemzeti szabályozás nem részesíti a belföldi illetőségű társaságok részére biztosított elnyösebb nemzeti adójogi bánásmódban a külföldi illetőségű társaságokat, az a Szerződéssel összeegyeztethetetlen intézkedésnek minősül, mivel súlyosabb adóterhet állapít meg a belföldi illetőségű leányvállalatok által a holland anyavállalatok számára fizetett osztalékra, mint a francia anyavállalatok számára fizetett ugyanilyen osztalékra.

40 Mivel a francia kormány nem adott el egyéb indokokat álláspontja alátámasztására, meg kell állapítani, hogy az alapügyben felmerült nemzeti intézkedések az EK 43. cikkel és az EK 48. cikkel ellentétes hátrányos megkülönböztetést valósítanak meg a Franciaországban, illetve a valamely más tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalatok között.

41 Következésképpen az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EK 43. cikkel és az EK 48. cikkel ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely hátrányos megkülönböztetést alkalmazva korlátozza a letelepedés szabadságát azzal, hogy a külföldi illetőségű anyavállalatra hárítja az osztalék adózásának terhet, míg szinte teljes mértékben mentesíti e teher alól a belföldi illetőségű anyavállalatokat.

A második és a harmadik kérdésről

42 A kérdést előterjesztő bíróság második és harmadik kérdésével, amelyeket célszerű együttesen megvizsgálni, lényegében azt kívánja megtudni, hogy eltérő választ kell-e adni az első kérdésre akkor, ha a hollandiai illetőségű anyavállalat a francia–holland egyezmény alapján fő szabályként beszámíthatja az e tagállamban fizetendő adójába a Franciaországban kivetett adót, aminek folytán a forrásadó pusztán az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának eszköze, amely még akkor sem kifogásolható az EK 43. cikk és az EK 48. cikk szempontjából, ha a hollandiai illetőségű anyavállalat számára lehetetlen az adó egyezmény szerinti beszámítása.

43 E tekintetben először is emlékeztetni kell arra, hogy a kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó közösségi harmonizációs intézkedések, illetve a valamennyi tagállam között az EK 293. cikkének második franciabekezdése alapján kötött egyezmény hiányában a tagállamok továbbra is hatáskörrel rendelkeznek a jövedelemadóztatás szempontjainak meghatározására annak érdekében, hogy adott esetben egyezmény útján kiküszöböljék a kettős adóztatást. Ezen összefüggésben a tagállamok a kettős adóztatás elkerülése érdekében kötött kétoldalú egyezmények keretei között szabadon rögzíthetik a kapcsolási pontokat az adóztatási joghatóság megosztása céljából (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Saint-Gobain ZN ügyben hozott ítélet 57. pontját és a C-265/04. sz. Bouanich-ügyben 2006. január 19-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-923. o] 49. pontját).

44 Mindazonáltal, ami az ily módon megosztott adóztatási jog gyakorlását illeti – a jelen ítélet 19. pontjában felidézett elvre figyelemmel – a tagállamok nem tekinthetnek el a közösségi szabályok tiszteletben tartásától (a fent hivatkozott Saint-Gobain ZN ügyben hozott ítélet 58. pontja). Ennek körében az adóztatási joghatóság megosztása különösen nem teszi lehetővé a tagállamok számára, hogy a közösségi szabályokkal ellentétes hátrányos megkülönböztetést vezessenek be (a fent hivatkozott Bouanich-ügyben hozott ítélet 50. pontja).

45 Mivel a francia–holland egyezményből következő adózási szabályok a kérdést előterjesztő bíróság által előadottaknak megfelelően részét képezik az alapügyben irányadó jogi szabályozásnak, a Bíróságnak a jelen ügyben figyelembe kell azt vennie annak érdekében, hogy a közösségi jog hasznos értelmezését tudja adni a nemzeti bíróság számára (lásd e tekintetben a

C?319/02. sz. Manninen?ügyben 2004. szeptember 7?én hozott ítélet [EBHT 2004., I?7477. o.] 21. pontját; a fent hivatkozott Bouanich?ügyben hozott ítélet 51. pontját és a fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 71. pontját).

46 Ami a francia–holland egyezményb?l következ? adójogi bánásmódot illeti, emlékeztetni kell arra, hogy az olyan külföldi illet?ség? társaság, mint a Denkvit Internationaal, az egyezmény alapján f? szabályként beszámíthatja a Hollandiában fizetend? adójába a Franciaországból származó osztalékra kivetett 5%-os forrásadót. A beszámítani kívánt összeg azonban nem haladhatja meg az osztalék után az alapesetben fizetend? holland adó összegét. Márpedig kétségtelen, hogy a Holland Királyság mentesíti a holland anyavállalatokat a külföldr?l, így a Franciaországból származó osztalék adója alól, aminek folytán nem vehet? igénybe adólevonás a francia forrásadó után.

47 Meg kell tehát állapítani, hogy a francia–holland egyezmény és a vonatkozó holland szabályozás együttes alkalmazása nem képes semlegesíteni a letelepedés szabadságának az els? kérdésre adott válaszban kifejtett korlátozását.

48 Ugyanis a francia–holland egyezmény és a vonatkozó holland szabályozás alapján a Hollandiában letelepedett olyan anyavállalatok, amelyek a Franciaországban székhellyel rendelkez? leányvállalatuktól kapnak osztalékot, igaz a fenti egyezmény alapján az érintett osztalék összegének 5%-ában korlátozva, forrásadó alá tartoznak, míg a jelen ítélet 4. pontjában kifejtettek szerint a Franciaországban letelepedett anyavállalat szinte teljes mértékben adómentes.

49 Az ezen egyezményb?l és szabályozásból következ? eltér? adójogi bánásmód, függetlenül annak terjedelmét?l, hátrányosan megkülönbözteti az anyavállalatokat azok székhelye alapján, ami összeegyeztethetetlen a Szerz?dés által szavatolt letelepedés szabadságával.

50 Ugyanis EK 43. cikk a letelepedés szabadságának még a kis terjedelm? és csekély jelent?ség? korlátozását is tiltja (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 21. pontját; a C?34/98. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2000. február 15?én hozott ítélet [EBHT 2000., I?995. o.] 49. pontját és a C?9/02. sz., De Lasteyrie du Saillant ügyben 2004. március 11?én hozott ítélet [EBHT 2004., I?2409. o.] 43. pontját).

51 A francia kormány e tekintetben el?adja, hogy a nemzetközi adójogban kidolgozott elvek alapján és a francia–holland egyezményben foglaltaknak megfelel?en nem az adózó adóköteles jövedelmének keletkezési helye szerinti állam, hanem az adózó lakóhelye (székhelye) szerinti állam feladata a kett?s adóztatás hatásainak orvoslása.

52 Ezen érvelésnek nem lehet helyt adni, mivel az a jelen összefüggésben irreleváns.

53 A Francia Köztársaság ugyanis nem hivatkozhat a francia–holland egyezményre annak érdekében, hogy kivonja magát a Szerz?désb?l ered? kötelezettségei alól (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben 1986. január 28?án hozott ítélet 26. pontját).

54 Márpedig a francia–holland egyezmény és a vonatkozó holland szabályozás együttes alkalmazása nem teszi lehetővé a sorozatos adóztatás elkerülését, amely a belföldi illet?ség? anyavállalattól eltér?en vonatkozik a külföldi illet?ség? anyavállalatra, és ezért a jelen ítélet 46?48. pontjában megállapítottaknak megfelel?en nem képes semlegesíteni a letelepedés szabadságának az els? kérdésre adott válaszban kifejtett korlátozását.

55 Ugyanis – ahogyan az a jelen ítélet 36. pontjában szerepel – a belföldi illet?ség?

anyavállalatok igénybe vehetik a sorozatos adóztatás elkerülését lehetővé tevő adózási rendszert, ezzel szemben a külföldi illetőségű anyavállalatok a Franciaországban letelepedett leányvállalatok által fizetett osztalékra vonatkozó ezen adóztatás alá tartoznak.

56 A második és a harmadik kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy az EK 43. cikkel és az EK 48. cikkel még abban az esetben is ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely kizárólag a külföldi illetőségű anyavállalatok számára írja elő a belföldi illetőségű leányvállalataik által fizetett osztalék forrásadó útján történő adóztatását, ha a szóban forgó tagállam és valamely másik tagállam közötti adóegyezmény, amely megengedi e forrásadó alkalmazását, lehetővé teszi a fenti nemzeti szabályozás alkalmazása következtében viselt adótehernek az e másik tagállamban fizetendő adóba történő beszámítását, azonban az anyavállalat számára lehetetlen ezen adónak az egyezmény szerinti beszámítása e másik tagállamban.

A költségekről

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

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

1) **Az EK 43. cikkel és az EK 48. cikkel ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely hátrányos megkülönböztetést alkalmazva korlátozza a letelepedés szabadságát azzal, hogy a külföldi illetőségű anyavállalatra hárítja az osztalék adózásának terhet, míg szinte teljes mértékben mentesíti e teher alól a belföldi illetőségű anyavállalatokat.**

2) **Az EK 43. cikkel és az EK 48. cikkel még abban az esetben is ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely kizárólag a külföldi illetőségű anyavállalatok számára írja elő a belföldi illetőségű leányvállalataik által fizetett osztalék forrásadó útján történő adóztatását, ha a szóban forgó tagállam és valamely másik tagállam közötti adóegyezmény, amely megengedi e forrásadó alkalmazását, lehetővé teszi a fenti nemzeti szabályozás alkalmazása következtében viselt adótehernek az e másik tagállamban fizetendő adóba történő beszámítását, azonban az anyavállalat számára lehetetlen ezen adónak az egyezmény szerinti beszámítása e másik tagállamban.**

Aláírások

*Az eljárás nyelve: francia.