

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2014. március 13.(*)

„Elzeter döntéshozatal iránti kérelem – EUMSZ 63. cikk – A tke szabad mozgása – EUMSZ 49. cikk – Letelepedés szabadsága – Természetes személyek jövedelemadója – A közvetlen adók jövedelemarányos korlátozására vonatkozó rendelkezés – A kettős adóztatás elkerülése érdekében kötött kétoldalú adóegyezmény – Másik tagállamban illetéssel rendelkező társaság által fizetett, már forrásadóval terhelt osztalék adóztatása – Az e másik tagállamban fizetett adónak a felső adókorlát számításakor történő teljes vagy részleges figyelembevételének hiánya – EUMSZ 65. cikk – Korlátozás – Igazolás”

A C-375/12. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeter döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a tribunal administratif de Grenoble (Franciaország) a Bírósághoz 2012. augusztus 6-án érkezett, 2012. július 26-i határozatával terjesztett el az eltte

Margaretha Bouanich

és

a **Directeur des services fiscaux de la Drôme**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: T. von Danwitz tanácselnök, Juhász E., A. Rosas (előadó), D. Šváby és C. Vajda bírák,

előtanácsnok: M. Wathelet,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- M. Bouanich képviseletében A. Jouanjan és S. Fouquet-Chabert avocats,
- a francia kormány képviseletében D. Colas és J.-S. Pilczer, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében J. Beeko, meghatalmazotti minőségben, segítője: R. Hill barrister,
- az Európai Bizottság képviseletében W. Roels és C. Soulay, meghatalmazotti minőségben,
- az EFTA Felügyeleti Hatóság képviseletében X. Lewis, G. Mathisen és A. Steinarsdóttir, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a f?tanácsnok meghallgatását követ?en hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 49., EUMSZ 63. és az EUMSZ 65. cikk értelmezésére vonatkozik.

2 A jelen el?zetes döntéshozatal iránti kérelmet az M. Bouanich és a directeur des services fiscaux de la Drôme (a Drôme megyei adóhatóság igazgatója) (a továbbiakban: adóhatóság) között folyamatban lévő jogvitában terjesztették el?, amelynek tárgya, hogy az utóbbi a jövedelemarányos fels? adókorlát kiszámításakor figyelembe vett közvetlen adók összesített összegébe nem számította be az M. Bouanich által Svédországban megfizetett forrásadót.

Jogi háttér

A francia jog

3 A code général des impôts?nak (általános adótörvénykönyv) a 2005. december 30?i 2005?1719. sz. törvény (JORF 2005. december 31., 20597. o.) 74. cikkéb?l ered?, a 2005. évben szerzett jövedelmek tekintetében a 2006. évben fizetett adókra alkalmazandó változatának 1. cikke (a továbbiakban: általános adótörvénykönyv) úgy rendelkezett, hogy az adózó által fizetend? közvetlen adó nem lehetett több jövedelme 60%-ánál.

4 A 2007. és 2008. évben a 2006. és 2007. évi jövedelem tekintetében fizetett adókra alkalmazandó, a munkavállalás, a foglalkoztatás és a vásárlóer? támogatásáról szóló, 2007. augusztus 21?i 2007?1223. törvény (JORF 2007. augusztus 22., 13945. o.) 11. cikke abban az értelemben módosította az általános adótörvénykönyv 1. cikkét, hogy az adózó által fizetett közvetlen adók nem haladhatták meg jövedelmének 50%-át.

5 A közvetlen adók ilyen korlátozásának alkalmazási feltételeit az általános adótörvénykönyv 1649?0 A. cikke határozza meg, és e feltételek különösen magukban foglalják az általános adótörvénykönyv 1. cikkében rögzített küszöbön felüli adó–visszatérítéshez való jogot (a továbbiakban: adópajzs).

6 Az általános adótörvénykönyvnek a 2005?1719. törvény 1649?0 A. cikkének (1)–(5) bekezdésével módosított, a 2005. évben szerzett jövedelmekkel összefügg?, 2007?ben keletkezett visszatérítéshez való jogra alkalmazandó változata így rendelkezett:

„(1) Az adózó az 1. cikkben említett mértéket meghaladó adóhányad visszatérítése iránti jogát az általa fizetend? adó megfizetését követ? év január 1?jén szerzi meg.

[...]

(2) A visszatérítéshez való jog meghatározásához a következ? adókat kell figyelembe venni, feltéve, hogy azokat a jövedelemadó alá es? jövedelem valamely kategóriájából nem lehetett levonni, valamint hogy azokat Franciaországban fizették meg, és az a) és b) pontban említett adónemek esetében azokat rendszeresen bevallották:

a) a jövedelemadót;

- b) a szolidaritási vagyoadót;
- c) az adóalany f? lakóhelyére vonatkozó, beépített telek utáni telekadót és nem beépített telek utáni telekadót [...];
- d) a települési önkormányzatok javára beszedett lakóingatlan?adót [...].

(3) A (2) bekezdésben említett adókat csökkenteni kell a kapott jövedelemadó?visszatérítésekkel és az ezen adók megfizetésének évében kapott kedvezményekkel.

[...]

(4) A visszatérítéshez való jog meghatározásához figyelembe veendő jövedelem – a 15. cikk II. alkalmazása alapján nem jövedelemadó?köteles természetbeni jövedelmek kivételével – az adózó által az adó megfizetésének évét megelőző évben szerzett jövedelmet foglalja magában. Ez a következőkből áll:

- a) az üzleti költségek nélkül számított jövedelemadó?köteles jövedelem [...];
- b) a mentesítő hatású adó alá tartozó hasznok;
- c) a Franciaországban vagy külföldön ugyanabban az évben megszerzett jövedelemadó?mentes jövedelem [...]

(5) A (4) bekezdésben említett jövedelmet csökkenteni kell:

- a) a 156. cikk I. értelmében jóváírható, jövedelemkategóriánként megállapított veszteségekkel;
- b) a 156. cikk II. (2) bekezdésének értelmében levonandó tartásdíj összege;
- c) a 163w. cikk alkalmazásával levonandó járulékok és pótlékok.”

7 Az általános adótörvénykönyvnek a gazdaság modernizálásáról szóló 2008. augusztus 4-én 2008-776. törvényből (JORF 2008. augusztus 5., 12471. o.) eredő, a 2008-ban és 2009-ben a 2006. és 2007. évi jövedelmek tekintetében keletkezett visszatérítéshez való jogra alkalmazandó 1649-0 A. cikkének (1)–(5) bekezdése így rendelkezett:

„(1) Az 1. cikkben említett küszöböt meghaladó adóhányad visszatérítéséhez való jog az adózó számára a (4) bekezdésben meghatározott jövedelmek megszerzését követő második év január 1-jén keletkezik.

[...]

(2) A visszatérítéshez való jog meghatározásához a következő adókat kell figyelembe venni, feltéve, hogy azokat Franciaországban fizették meg, valamint egyrészt – az e) és f) pontban említett adóktól eltérő adók esetében – akkor, ha azok nem vonhatók le a jövedelemadó alá és? valamely jövedelemkategóriából, másrészt – az a), b) és e) pontban említett adók esetében – akkor, ha azokat rendszeresen bevallották:

- a) a (4) bekezdésben említett jövedelmek után fizetendő jövedelemadót;

- b) a (4) bekezdésben felsorolt jövedelmek megszerzését követő év alapján megállapított szolidaritási vagyoadót;
- c) az ingatlanadót [...];
- d) a lakóingatlanadót [...];
- e) a társadalombiztosításról szóló törvénykönyv [...] cikkeiben előírt adójellegű hozzájárulásokat és levonásokat [...];
- f) a társadalombiztosításról szóló törvénykönyv [...] cikkeiben előírt adójellegű hozzájárulásokat és levonásokat [...].

(3) A (2) bekezdésben említett adókat csökkenteni kell a (4) bekezdésben említett jövedelem megszerzésének évét követő évben kapott jövedelemadóvisszatérítésekkel és az ezen adók megfizetésének évében kapott kedvezményekkel.

[...]

(4) A visszatérítéshez való jog meghatározásához figyelembe veendő jövedelem – a 15. cikk II. alkalmazása alapján nem jövedelemadóköteles természetbeni jövedelmek kivételével – az adózó által szerzett jövedelem. Ez a következőképpen áll:

- a) a nettó jövedelemadóköteles jövedelem [...];
- b) a mentesítő hatású adó alá tartozó hasznok;
- c) a Franciaországban vagy külföldön ugyanabban az évben megszerzett adómentes jövedelem [...].

(5) A (4) bekezdésben említett jövedelmet csökkenteni kell:

[...]

d) az a), e) és f) pontban, valamint a (2) bekezdésben említett adókkal megegyező adókkal, amennyiben azokat külföldön fizették meg.”

A kettős adóztatás elkerüléséről szóló francia-svéd egyezmény

8 A Francia Köztársaság és a Svéd Királyság között a jövedelem és a vagyoadók területén a kettős adóztatás és az adókijátszás elkerülése tárgyában 1990. november 27-én Stockholmban aláírt egyezmény 10. cikkének (1) és (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az osztalék, amelyet az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű társaság a másik Szerződő Államban belföldi illetőségű személynek fizet, megadóztatható ebben a másik Államban.

(2) Ez az osztalék abban a Szerződő Államban, amelyben az osztalékot fizető társaság belföldi illetőségű, ennek a Szerződő Államnak a jogszabályai szerint is megadóztatható, ha azonban az osztalék tényleges haszonhúzója részesül az osztalékban, az így megállapított adó nem haladhatja meg az osztalék bruttó összegének 15%-át. [...]”

9 Ezen egyezmény 23. cikke a következőt írja elő:

„A kettős adóztatást a következő módon kell elkerülni:

(1) Franciaország tekintetében:

a) A Svédországból származó, és az ebben az Államban is, vagy a csak ebben az Államban adóztatható jövedelmeket a francia adó kiszámításakor az Egyezmény rendelkezéseinek megfelelően figyelembe kell venni, amennyiben haszonhúzójuk franciaországi illetőségű, és azok a francia szabályozás alkalmazásával nem mentesek a társasági adó alól. Ebben az esetben a svéd adó ezekből a jövedelmekből nem vonható le, a haszonhúzónak ugyanakkor joga van a francia adóból történő adójóváírás beszámításához. Ez az adójóváírás:

[...]

ii) a 10. cikk (2) bekezdésében említett jövedelmek tekintetében [...] az e cikkek alkalmazásával Svédországban megfizetett adó összegének felel meg; ám az ez adójóváírás nem haladhatja meg az e jövedelmeknek megfelelő francia adó összegét.

[...]”

10 A 2011. évi költségvetés kiigazításáról szóló 2011. július 29-i 2011-900. törvény (loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificatives) (JORF 2011. július 30., 12969. o.) 30. cikke 2013. január 1-jével megszüntette az adópajzs-rendelkezést.

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

11 Az alapeljárás tárgyát képező ügy tényállásának időpontjában az adóügyi szempontból franciaországi illetőségű M. Bouanich a tőzsdén jegyzett svédországi székhelyű Ratos AB társaság részvényese volt.

12 M. Bouanich a 2005., 2006. és 2007. évekre vonatkozóan bruttó 812 148 euró, 3 303 998 euró és 677 082 euró összegű tőkejövedelmet vallott be. Az elzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint e jövedelmek főként a Ratos AB társaság által fizetett osztalékból származtak.

13 A francia–svéd egyezmény 10. cikkének értelmében ezen osztalék után M. Bouanichnak Svédországban 15%-os forrásadót kellett fizetnie; a 2005. év tekintetében 121 426 euró, a 2006. év tekintetében 629 296 euró és a 2007. év tekintetében 119 130 euró összegben.

14 A francia–svéd egyezmény 23. cikkének 1. bekezdése értelmében a francia adóhatóság a jövedelemadó kiszámítása érdekében a Svédországból származó osztalékot a 2005., a 2006. és a 2007. év tekintetében beszámította M. Bouanich Franciaországban adóztatható adóalapjába.

15 Miután a francia adóhatóság az adóztatható adóalap progresszív adótábláját alkalmazva kiszámította a jövedelemadó bruttó összegét, a francia–svéd egyezmény 23. cikke (1) bekezdése a) pontja ii. alpontjának alkalmazásával az M. Bouanich-sal szemben Svédországban kivetett forrásadó összegének megfelelő adójóváírást számított be e bruttó összeg tekintetében.

16 E beszámítást, valamint más adókedvezményeket követően M. Bouanichnak a 2005. év tekintetében nettó 19 730 euró összegű, a 2006. év tekintetében nettó 48 130 euró összegű jövedelemadó befizetési kötelezettsége maradt fenn; a 2007. év tekintetében pedig nem maradt fenn jövedelemadó-fizetési kötelezettsége.

17 M. Bouanich ezt követően kérelmezte az adópajzs alkalmazásából származó visszatérítéshez való jogban való részesülést.

18 M. Bouanich adóvisszatérítés iránti kérelmeiben az adópajzs alkalmazása érdekében figyelembe veendő adókba beszámította a svéd eredetű osztalékra kivetett forrásadónak megfelelő összegű adójóváírást. Mindazonáltal a francia adóhatóság e számítási módszert elutasította azon indokból, hogy nem Franciaországban megfizetett adóról van szó.

19 M. Bouanich a 2007-ben, 2008-ban és 2009-ben keletkezett visszatérítéshez való jogának a 2005., 2006. és 2007. évre vonatkozó adópajzs alkalmazásával történő kiszámításával kapcsolatos három egymást követő keresetet terjesztett a tribunal administratif de Grenoble (grenoble-i közigazgatási bíróság) elé, azt kérve, hogy az állapítsa meg, hogy a felső adókorlát kiszámítása során figyelembe veendő adók összegébe be kell számítani a svéd eredetű osztalékra kivetett forrásadónak megfelelő, vagyis a 121 426 euró, a 265 069 euró és a 59 565 euró összeget.

20 M. Bouanich szerint az általános adótörvénykönyv 1. és 1649-0 A. cikkének a 2007. évben a 2005. évi jövedelmek tekintetében keletkezett visszatérítéshez való jogra alkalmazandó változata azt eredményezte, hogy a francia adóhatóság a felső adókorlát kiszámításakor az e jövedelem után Svédországban megfizetett forrásadó egészét figyelmen kívül hagyta. A 2008-776. törvénnyel módosított, és a 2008. és 2009. évben keletkezett visszatérítéshez való jogra alkalmazandó ugyanezen rendelkezések – azzal, hogy lehetővé tették a visszatérítéshez való joghoz figyelembe vett forrásadó levonását, ahelyett hogy azt hozzáadták volna a számításban figyelembe vett valamennyi adóhoz – ahhoz vezethettek, hogy felére korlátozták az elérhető adókedvezményt ahhoz képest, amely akkor lett volna elérhető, ha az osztalékot egy franciaországi székhelyű társaság fizette volna.

21 M. Bouanich a kérdést előterjesztő bíróság előtt arra hivatkozott, hogy a francia szabályozás akadályozza az Európai Unió működéséről szóló szerződésben biztosított tőke szabad áramlását és letelepedés szabadságát.

22 E körülmények között a tribunal administratif de Grenoble – miután M. Bouanich három keresetét egyesítette – úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Ellentétes-e az [EUMSZ 49. cikkel, az EUMSZ 63. cikkel és az EUMSZ 65. cikkel] az olyan szabályozás, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi, és amelynek értelmében, ha az Unió valamely tagállamában illetésséggel rendelkező személy egy másik tagállamban székhellyel rendelkező társaság részvényeseként olyan osztalékban részesül, amely mindkét államban adóköteles, és a kettős adóztatás úgy kerül szabályozásra, hogy az illetésség szerinti államban be kell számítani az osztalékot fizető társaság székhelye szerinti államban megfizetett adó összegének megfelelő összegű adójóváírást, az adókötelezettségnek az egy év során megszerzett jövedelmek 60%-ára vagy 50%-ára való korlátozására vonatkozó mechanizmus nem, vagy csak részben veszi figyelembe a másik államban megfizetett adót?

2) Igenlő válasz esetén az ilyen korlátozás igazolható-e az adórendszer koherenciája fenntartásának szükségességével, vagy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásával, illetve bármely más közérdeken alapuló kényszerítő okkal?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

23 E kérdésekkel – amelyeket együttesen kell megvizsgálni – a kérdést előterjesztő bíróság

lényegében arra vár választ, hogy ellentétes-e az EUMSZ 49. cikkel, az EUMSZ 63. cikkel és az EUMSZ 65. cikkel valamely tagállamnak az a szabályozása, amelynek értelmében, ha az e tagállamban illetéssel rendelkező személy egy másik tagállamban székhellyel rendelkező társaság részvényeseként olyan osztalékban részesül, amely mindkét államban adóköteles, és a kettős adóztatás úgy kerül szabályozásra, hogy az illetéssel szerinti államban be kell számítani az osztalékot fizető társaság székhelye szerinti államban megfizetett adó összegének megfelelő összegű adójóváírást, a különböz? közvetlen adóknak az egy év során megszerzett jövedelmek bizonyos százalékára való korlátozására vonatkozó rendelkezés nem, vagy csak részben veszi figyelembe az osztalékot fizető társaság illetéssel szerinti tagállamban megfizetett adót.

A szóban forgó szabadságról

24 Mivel az elterjeszt? bíróság az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdéseket mind az EUMSZ 49. cikke, mind az EUMSZ 63. cikke, mind az EUMSZ 65. cikke nézve tette fel, el kell dönten, hogy a nemzeti szabályozás a letelepedés szabadságának, a t?ke szabad mozgásának, vagy mindkét szabadságnak a hatálya alá tartozik-e.

25 M. Bouanich, a francia kormány és az Egyesült Királyság Kormánya, valamint az Európai Bizottság úgy véli, hogy az alapeljárásban érintett szabadság a t?kemozgásnak az EUMSZ 63. cikkben rögzített szabadsága. Az EFTA Felügyeleti Hatóság szerint, mivel a vitatott nemzeti szabályozás az osztalékra való jogosultság alapjául szolgáló t?kerészesedés mértékét?l függetlenül, és attól a kérdést?l elvonatkoztatva alkalmazandó, hogy e részesedés olyan természetű-e, hogy lehetővé teszi a részvényesek számára a társaság döntéseinek meghatározó befolyásolását és tevékenységének meghatározását, a vitatott intézkedések egyszerre tartoznak az EUMSZ 49. cikk és az EUMSZ 63. cikk hatálya alá. E cikkek alkalmazását tehát párhuzamosan kell vizsgálni.

26 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az osztalékokkal szembeni adójogi bánásmód a letelepedés szabadságára vonatkozó EUMSZ 49. cikk és a t?ke szabad mozgására vonatkozó EUMSZ 63. cikk hatálya alá tartozhat (lásd a C?436/08. és C?437/08. sz., Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen egyesített ügyekben 2011. február 10?én hozott ítélet [EBHT 2010., I?305. o.] 33. pontját, a C?35/11. sz. Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2012. november 13?án hozott ítélet 89. pontját, valamint a C?168/11. sz. Beker-ügyben 2013. február 28?án hozott ítélet 23. pontját).

27 Azzal a kérdéssel kapcsolatban, hogy valamely nemzeti szabályozás az egyik vagy a másik mozgásszabadság körébe tartozik-e, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az érintett szabályozás célját kell figyelembe venni (a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 90. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat, valamint a fent hivatkozott Beker-ügyben hozott ítélet 24. pontja).

28 E tekintetben a Bíróság megállapította, hogy a letelepedés szabadságára vonatkozó EUMSZ 49. cikk hatálya alá tartozik az a nemzeti jogszabály, amely célját tekintve kizárólag olyan részesedésekre alkalmazandó, amelyek lehetővé teszik, hogy irányítást biztosító befolyást gyakoroljanak a társaság döntéseire és meghatározzák annak tevékenységét (lásd a C?387/11. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 2012. október 25?én hozott ítélet 34. pontját; a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 91. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a fent hivatkozott Beker-ügyben hozott ítélet 25. pontját). Ezzel szemben azon nemzeti rendelkezéseket, amelyek a vállalkozás általános ügyvitele és irányítása befolyásolásának szándéka nélkül, kizárólag pénzügyi befektetési célzattal történ? részesedésekre alkalmazandók, kizárólag a t?ke szabad mozgására tekintettel kell vizsgálni (lásd a fent hivatkozott Bizottság kontra Belgium ügyben hozott ítélet 34. pontját; a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 92. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési

gyakorlatot, valamint a fent hivatkozott Beker-ügyben hozott ítélet 26. pontját).

29 A jelen ügyben az alapeljárás tárgyát képező nemzeti szabályozást a társaságban birtokolt részesedés összegétől függetlenül alkalmazni kell. Amint arra a francia kormány rámutatott, e szabályozás alkalmazása nem függ a külföldi társaságban fennálló részesedések mértékétől, és nem korlátozható azon helyzetekre, amikor az üzletrész-tulajdonos irányítást biztosító befolyást gyakorolhat az érintett társaság döntéseire és meghatározhatja annak tevékenységeit.

30 Következésképpen annyiban, amennyiben e szabályozás tagállami eredetű osztalékokra vonatkozik, annak tárgya nem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy az döntő jelleggel az EUMSZ 49. cikk vagy az EUMSZ 63. cikk hatálya alá tartozik-e. Ilyen körülmények között a Bíróság az adott ügy ténybeli elemeit veszi figyelembe annak meghatározása céljából, hogy az alapeljárás tárgyát képező helyzet az említett rendelkezések közül melyik hatálya alá tartozik (a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 93. és 94. pontja, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat, és a fent hivatkozott Beker-ügyben hozott ítélet 27. és 28. pontja).

31 Márpedig e tekintetben sem az előzetes döntéshozatalra utaló határozat, sem az ügynek a Bírósághoz benyújtott iratai nem nyújtanak támpontot. Következésképpen meg kell állapítani, hogy az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi, mind a letelepedés szabadságának, mind a tőke szabad mozgásának hatálya alá tartozhat, ennél fogva azt mind az EUMSZ 63. cikkre, mind az EUMSZ 65. cikkre, mind az EUMSZ 49. cikkre tekintettel meg kell vizsgálni.

A tőke szabad mozgását érintő korlátozás fennállásáról

32 M. Bouanich, az EFTA Felügyeleti Hatóság, valamint a Bizottság álláspontja szerint az adópajzs a Franciaországtól eltérő tagállamokban székhellyel rendelkező társaságoktól kapott osztalékokból származó jövedelmeket (ügynevezett „belépő” osztalékok) hátrányosan kezeli a franciaországi székhelyű társaságoktól kapott osztalékokból származó jövedelmekhez képest.

33 Ugyanis mivel a Franciaországon kívül kivetett forrásadót nem, vagy csak részben kell figyelembe venni az adópajzsból részesülő adózó jövedelemadó-visszatérítésének kiszámításakor, a külföldi forrásadónak megfelelő összeg az adózót terheli, ami rendszerszerűen növeli a belépő osztalékokra nehezedő adóterhet a francia forrású osztalékokra nehezedő adóterhez képest.

34 Ez a belépő osztalékokat érintő hátrányos adójogi bánásmód a franciaországi illetőségű természetes személyek számára a Francia Köztársaságtól eltérő tagállamban székhellyel rendelkező társaságokba való befektetést a francia társaságokba való befektetésnél kevésbé vonzóvá teszi.

35 A francia kormány és az Egyesült Királyság kormánya ezzel szemben arra hivatkozik, hogy az adópajzsra vonatkozó francia szabályozás nem hozott létre szabad tőkemozgást érintő korlátozást, mivel a Francia Köztársaság adóztatási joghatóságát nem alkalmazta hátrányosan megkülönböztető módon.

36 E kormányok szerint az a tény, hogy a Francia Köztársaság nem hajlandó a Svédországban megfizetett forrásadót beszámítani az adózó által megfizetett közvetlen adókba, csupán az adójogi joghatóságok Svéd Királyság és Francia Köztársaság általi párhuzamos gyakorlásából eredő nehézség. A tőke szabad mozgása nem kötelezi az egyes tagállamokat az osztalékok tekintetében a valamely kétoldalú egyezményből eredő jogi kettős adóztatás elkerülésére, amennyiben az egyezmény szerződő államai jogosultak a szóban forgó jövedelem

megadóztatására. Az Egyesült Királyság kormánya a C?513/04. sz., Kerckhaert és Morres ügyben 2006. november 14-én hozott ítéletre (EBHT 2006., I?10967. o.) hivatkozva azzal érvel, hogy a két tagállam által az adóztatási joghatóságuk jogszer? gyakorlása együttes alkalmazásának betudható eltér? bánásmód – annyiban, amennyiben ennek gyakorlása nem hátrányosan megkülönböztet? – nem min?sül az alapvet? szabadságok korlátozásának.

37 Ezzel kapcsolatosan elöljáróban érdemes megjegyezni, hogy az alapeljárás nem a kett?s adóztatás elkerülésére, hanem egy svédországi székhely? társaság által fizetett osztaléknak a különböz? közvetlen adók korlátozására vonatkozó mechanizmus alkalmazásával kapcsolatos franciaországi adójogi kezelésére vonatkozik.

38 Ez az ügy ugyanis az adópajzs alkalmazása tekintetében fennálló eltér? bánásmódra vonatkozik egyrészt az olyan, az Unió valamely tagállamában illet?séggel rendelkező személy között, aki az ugyanabban tagállamban székhellyel rendelkező társaságtól kap osztalékot, másrészt pedig az olyan, ugyanazon tagállamban illet?séggel rendelkező személy között, aki egy másik tagállamban székhellyel rendelkező társaság részvényese, és aki olyan osztalékban részesül, amely mindkét államban adóköteles, mivel a kett?s adóztatás úgy kerül szabályozásra, hogy az illet?ség szerinti államban az osztalékot fizető társaság székhelye szerinti államban megfizetett adó összegének megfelelő összeg? adójóváírást kell beszámítani.

39 Az alapeljárás következképpen különbözik a fent hivatkozott Kerckhaert és Morres ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló ügytől. Az utóbbi ítélet alapjául szolgáló ügy tárgyát képez? nemzeti szabályozás ugyanis nem tett különbséget az adott tagállamban letelepedett társaság által fizetett osztalék és egy másik tagállamban letelepedett társaság által fizetett osztalék között, amelyre forrásadó formájában vetettek ki adót a másik tagállamban, mivel ez a szabályozás a jövedelemadó keretében ugyanazon egységes adókulcsot alkalmazta ezen osztalékokra (lásd ebben az értelemben fent hivatkozott Kerckhaert és Morres ügyben hozott ítélet 17. pontját). Ilyen körülmények között a Bíróság megállapította, hogy azok a hátrányos következmények, amelyeket az olyan adórendszer alkalmazása vonhat maga után, mint amely az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyben szerepelt, a két tagállam adóztatási joghatóságának párhuzamos gyakorlásából eredtek (a fent hivatkozott Kerckhaert és Morres ügyben hozott ítélet 20. pontja).

40 Az első kérdés megválaszolása érdekében különbséget kell tenni egyrészt a francia–svéd egyezményből származó adójóváírás nyújtása, másrészt az alapeljárás tárgyát képez? adópajzs alkalmazása között, ugyanis a kett? két különböz? adókedvezménynek min?sül.

41 Franciaországban ugyanis a svédországi osztalékok utáni forrásadók beszámítása a francia–svéd egyezményből származik, és a Svédországból származó t?kejövedelmeknek a Svéd Királyság, valamint a Francia Köztársaság általi párhuzamos megadóztatásának keretébe illeszkedik. A Francia Köztársaság emellett fenntartotta magának a jogot, hogy a Svédországból származó jövedelmeket megadóztassa, és adójóváírást nyújt a kett?s adóztatás korlátozása, illetve elkerülése érdekében.

42 Ezzel szemben az adópajzshoz hasonló rendelkezés egyáltalán nem függ össze az adóztatási joghatóság párhuzamos gyakorlásával, és kizárólag a Francia Köztársaság adóztatási joghatóságának körébe tartozik. Ennek az adójogi rendelkezésnek a célja és hatása azon jövedelmek adószintjének csökkentése, amelyek tekintetében e tagállam az adóztatási joghatóságát gyakorolja.

43 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésében tiltott, t?kemozgást korlátozó intézkedések azon intézkedéseket foglalják magukban, amelyek alkalmasak arra, hogy eltántorítsák a külföldi illet?ségeket attól, hogy valamely tagállamban beruházásokat hajtsanak végre, illetve az említett tagállam illet?ségével rendelkezőket attól, hogy

más tagállamokban hajtsanak végre beruházásokat (a C-338/11–C-347/11. sz., Santander Asset Management SGIIC egyesített ügyekben 2012. május 10-én hozott ítélet 15. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

44 Ennélfogva arra kell válaszolni, hogy az alapeljárás tárgyát képező adójogi szabályozás az általa – az olyan adózók között, akik franciaországi székhelyű társaságtól kapnak osztalékot, és az olyan adózók között, akik egy másik tagállamban székhellyel rendelkező társaságtól kapnak osztalékot – bevezetett eltérő bánásmód miatt hátrányosan megkülönböztető jellegű-e, és alkalmas-e arra, hogy eltántorítsa az utóbbi adózókat a tőke szabad mozgásához való joguk gyakorlásától.

45 A következőkes ítélkezési gyakorlat szerint az adójog terén fennálló hátrányos megkülönböztetés csak abból eredhet, ha összehasonlítható helyzetekre eltérő szabályokat, illetve eltérő helyzetekre azonos szabályokat alkalmaznak (lásd a C-279/93. sz., Schumacker-ügyben 1995. február 14-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-225. o.] 30. pontját, a C-383/05. sz. Talotta-ügyben 2007. március 22-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-2555. o.] 18. pontját, valamint a C-182/06. sz., Lakebrink és Peters-Lakebrink ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-6705. o.] 27. pontját). Következésképpen az adóalanyok csoportjaival szemben alkalmazott eltérő bánásmód csak akkor minősíthető a Szerződés értelmében vett hátrányos megkülönböztetésnek, ha e csoportok helyzete az érintett adójogszabályokra figyelemmel összehasonlítható (a C-253/09. sz., Bizottság kontra Magyarország ügyben 2011. december 1-jén hozott ítélet [EBHT 2011., I-12391. o.] 51. pontja).

46 Ennélfogva azt kell megvizsgálni, hogy az olyan, Franciaországban adóköteles részvényes, aki az ebben a tagállamban székhellyel rendelkező társaságtól kap osztalékot, és az olyan részvényes közötti eltérő bánásmód, aki ugyanúgy Franciaországban adóköteles, ám egy másik tagállamban – a jelen ügyben Svédországban – székhellyel rendelkező társaságtól kap osztalékot, objektíve összehasonlítható helyzetekre vonatkozik-e.

47 Amint arra az EFTA Felügyeleti Hatóság és a Bizottság rámutatott, azáltal, hogy a Francia Köztársaság egyrészt az M. Bouanich által kapott belépő osztalékot a francia–svéd egyezmény 10. cikkének (1) bekezdése és 23. cikke alapján megadóztatja, és ezen osztalékot a jövedelemadó kiszámításakor beszámítja M. Bouanich Franciaországban adóztatható adóalapjába, másrészt pedig ezen osztalékot az általános adótörvénykönyv 1. cikkében és 1649-0 A. cikkében meghatározott felső adózási korlát alkalmazása szempontjából figyelembe veszi, az adózó ugyanabba a helyzetbe kerül, mint az az adózó, aki egy franciaországi székhelyű társaságtól kap osztalékot.

48 Következésképpen az olyan személyek, akik egy franciaországi székhelyű társaságtól kapnak osztalékot, és azok, akik egy svédországi székhelyű társaságtól kapnak osztalékot, adójogi kötelezettségeik szempontjából objektíve összehasonlítható helyzetekben vannak.

49 A franciaországi illetőségű részvényes által egy másik tagállamban – mint például a Svéd Királyságban – székhellyel rendelkező társaságtól kapott olyan osztalékot illetően, amely ebben a másik tagállamban forrásadóköteles volt, és amely Franciaországban beleszámít az adóztatható adóalapba, az adópajzs alkalmazásával kapcsolatos eltérő bánásmód abban áll, hogy a felső adózási korlátot meghaladó mértékű közvetlen adók összegének visszatérítéséhez való jog kiszámítása nem veszi figyelembe a Svédországban kivetett forrásadót. Ennek a figyelmen kívül hagyása az adópajzsok a 2005. évi jövedelmek tekintetében a 2007. évre alkalmazandó változatában teljes mértékű, illetve az e rendelkezésnek a 2008-776. törvénnyel módosított változatában – amelyet 2008-ban és 2009-ben a 2006. és 2007. évi jövedelmek tekintetében kellett alkalmazni – részleges.

50 Amint az az ügy Bírósághoz benyújtott irataiból kitűnik, az általános adótörvénykönyv 1. cikkében rögzített mértéken felüli adóvisszatérítéshez való jogot az adózót terhelő közvetlen adóknak a számlálóban foglalt összege és az ezen adózó által az adó megfizetésének évét megelőző évben szerzett jövedelemnek a nevezőben foglalt összege közötti arány határozza meg.

51 Az alapeljárásban a 2007. évre alkalmazandó adópajzs tekintetében az M. Bouanich által Svédországban fizetett adó a 2005-ben szerzett jövedelmeire kivetett közvetlen adók 60%-os felső korlátjának kiszámításakor egyáltalán nem került figyelembevételre. Egyrészt a figyelembe vett közvetlen adók összege nem foglalta magában a Svéd Királyság által kivetett forrásadónak megfelelő adójóváírás összegét. Másrészt a figyelembe vett jövedelmek magukban foglalták az M. Bouanich által kapott osztalékot, amely tartalmazta a forrásadó összegét is.

52 E kétszámítás ahhoz vezetett, hogy az adópajzs alkalmazása tekintetében a közvetlen adók és a jövedelmek közötti arány meghatározására szolgáló számláló csökkent, miközben a nevező növekedett, és ezáltal csökkentette, sőt nullával tette egyenlővé a közvetlen adók 60%-os felső korlátot meghaladó összegét az olyan franciaországi illetőségű adózók – mint például M. Bouanich – tekintetében, akik külföldi eredetű osztalékban részesülnek.

53 Amint azt a Bizottság kifejtette, az adók korlátozására vonatkozó, a 2008-ban a 2006. évi jövedelmek tekintetében alkalmazandó 2008/776. törvényből eredő rendelkezés eltörölte a tőke szabad mozgására vonatkozó korlátozást annyiban, amennyiben az a felső adókorlát kiszámítása során figyelembe vett jövedelmekre vonatkozott. Így ezt követően kizárólag az osztalékok nettó összegét kellett figyelembe venni az adópajzs kiszámítása érdekében végzett osztás nevezőjében foglalt adóköteles jövedelmek összege tekintetében, függetlenül ezen osztalékok eredetétől. Ezzel szemben a Svédországban kivetett forrásadó még mindig nem került beszámításra az ezen osztás számlálójában foglalt – és az általános adótörvénykönyv 1. cikkének és 1649º A. cikkének alkalmazásával adóvisszatérítéshez jogosító – adók összegébe.

54 Az a tény, hogy a Svédországban megfizetett adó ki van zárva az adópajzs alkalmazása érdekében figyelembe vett adók köréből, az M. Bouanich-hoz hasonló, franciaországi illetőségű és svédországi székhelyű társaságoktól osztalékban részesülő adózókkal szemben hátrányos adójogi bánásmódot képez.

55 Az alapeljáráshoz hasonló körülmények között az ilyen hátrányos adójogi bánásmód alkalmas arra, hogy a Franciaországban teljes körű jövedelemadókötelezettség alá eső adóalanyokat eltántorítsa attól, hogy tőkéjüket olyan társaságokba fektessék, amelyek székhelye valamely más tagállamban van. Mivel az adópajzs az olyan francia adózókkal szembeni alkalmazásának feltételei, akik tőkéjüket egy másik tagállamban fektették be, szigorúbbak, mint a nemzeti tőkebefektetés esetén alkalmazandó feltételek, ez a tény továbbá korlátozó hatást fejthet ki a nem Franciaországban letelepedett társaságok tekintetében annyiban, amennyiben velük szemben akadályt képez a tőke Francia Köztársaságban történő gyűjtésére.

56 E körülmények között meg kell állapítani, hogy az olyan szabályozás, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi, és amely a belföldi illetőségű adózókat aszerint kezeli eltérően, hogy belföldi székhelyű társaságtól, vagy egy másik tagállamban székhellyel rendelkező társaságtól kapnak osztalékot, a tőke szabad mozgásának az EUMSZ 63. cikkben fűszabály szerint tiltott korlátozását képezi.

A letelepedés szabadsága korlátozásának fennállásáról

57 Az EUMSZ 49. cikk elírja a letelepedés szabadsága korlátozásainak megszüntetését. Ennélfogva, még ha a Szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseinek szövege

szerint azok célja a nemzeti bánásmódnak a fogadó tagállamban történő biztosítása, azok egyaránt kizárják, hogy a származási tagállam megakadályozza az állampolgára vagy a joga szerint alapított társaság számára, hogy valamely másik tagállamban letelepedjen (lásd a C-446/03. sz. Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-10837. o.] 31. pontját, valamint a C-371/10. sz. National Grid Indus ügyben 2011. november 29-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-12273. o.] 35. pontját).

58 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint továbbá a letelepedés szabadsága korlátozásának tekintendő minden olyan intézkedés, amely e szabadság gyakorlását tiltja, zavarja vagy kevésbé vonzóvá teszi (lásd a C-380/11. sz. DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. ügyben 2012. szeptember 6-án hozott ítélet 33. pontját).

59 Az alapeljárás tárgyát képező szabályozásból eredő, és a jelen ítélet 49., 51. és 52. cikkében ismertetett, a valamely tagállam illetőségével rendelkező adózóknak fizetett osztalékoknak az osztalékfizető társaság székhelye alapján alkalmazott eltérő adójogi bánásmód a letelepedés szabadságának az EUMSZ 49. cikkben főszabályként tiltott korlátját képezheti, mivel kevésbé vonzóvá teszi az egyik tagállamban letelepedett személyek számára, hogy egy másik tagállamban telepedjenek le.

60 Ebből következően az olyan szabályozás, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi, az EUMSZ 49. cikkben főszabályként tiltott korlátozást is képez.

Az igazolhatóságról

61 Az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdése a) pontjának értelmében az EUMSZ 63. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek.

62 Mindazonáltal rá kell mutatni, hogy az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontjában előírt eltérést – amelyet megszorítóan kell értelmezni – maga az EUMSZ 65. cikk (3) bekezdése korlátozza, amely szerint az e cikk (1) bekezdésében említett nemzeti rendelkezések „nem szolgálhatnak a [z EUMSZ] 63. cikkben meghatározott szabad tőkemozgásra és fizetési műveletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül” (lásd a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7477. o.] 28. pontját és a C-194/06. sz. Orange European Smallcap Fund ügyben 2008. május 20-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-3747. o.] 58. pontját).

63 Különbséget kell tehát tenni az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja értelmében megengedett egyenlőtlen bánásmód és az ugyanezen cikk (3) bekezdése által tiltott megkülönböztetés között. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint ugyanis ahhoz, hogy a tőkebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tevő nemzeti adójogi szabályozást a Szerződésnek a tőke szabad mozgásáról szóló rendelkezéseivel összeegyeztethetőnek lehessen tekinteni, az eltérő bánásmódnak olyan helyzetekre kell vonatkoznia, amelyek egymással objektíve nem összehasonlíthatóak, vagy azokat nyomós közérdek igazolja (lásd ebben az értelemben a C-35/98. sz. Verkooijen-ügyben 2000. június 6-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-4071. o.] 43. pontját; a fent hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 29. pontját, valamint a fent hivatkozott Orange European Smallcap Fund ügyben hozott ítélet 59. pontját).

64 Amint az már a jelen ítélet 47. és 48. pontjában megállapításra került, az alapeljárás tárgyát képez? francia szabályozás által a más tagállamokban székhellyel rendelkező társaságoktól származó osztalékkal szemben fenntartott eltér? adójogi bánásmód egyébként objektíve összehasonlítható helyzetekre vonatkozik.

65 E feltételek mellett az alapeljárás tárgyát képez?höz hasonló szabályozásból ered? szabad letelepedés korlátozása csak akkor fogadható el, ha azt nyomós közérdek igazolja. Azonban ebben az esetben is elengedhetetlen, hogy az alkalmas legyen az elérni kívánt cél megvalósítására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket (lásd a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet 42. pontját; a C/250/08. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 2011. december 1?jén hozott ítélet [EBHT 2011., I?12341. o.] 51. pontját, továbbá ebben az értelemben a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 54. és 55. pontját).

66 Ennélfogva azt kell megvizsgálni, hogy az olyan korlátozás, mint amilyen az alapeljárás tárgyát képezi, igazolható?e a Bíróság elé észrevételeket terjeszt? egyes kormányok által a francia adórendszer koherenciája fenntartásának szükségességére, valamint az adóztatási joghatóságnak a Francia Köztársaság és a Svéd Királyság közötti kiegyensúlyozott megosztása biztosításának követelményére vonatkozó nyomós közérdekkel.

Az adórendszer koherenciája fenntartásának szükségességér?

67 A francia kormány álláspontja szerint az adópajzs célja annak elkerülése, hogy a közvetlen adók elkobzó jelleg?ek legyenek, illetve egy adózói csoport tagjaira a tehervisel? képességükhöz képest túlzott terhet rójanak. Erre a célkit?zésre figyelemmel közvetlen kapcsolat áll fenn egyrészt a nyújtott adókedvezmény – vagyis az adózó részére az általa Franciaországban befizetett adóknak az általános adótörvénykönyv 1. cikkében rögzített küszöbön felüli részének visszatérítése –, másrészt pedig ezen adókedvezménynek az adózó által Franciaországban fizetett közvetlen adókkal való kiegyenlítése között.

68 A francia kormány véleménye szerint ezzel szemben nem áll fenn közvetlen kapcsolat a külföldön fizetett adó és ezen adónak a francia állam általi visszatérítése között.

69 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy ugyan a Bíróság már kimondta, hogy az adórendszer koherenciája meg?rzésének szükségessége igazolhatja a Szerz?dés által biztosított alapvet? szabadságok gyakorlásának korlátozását (lásd a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 57. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot). Mindazonáltal az ilyen igazolásra alapított érvek kizárólag akkor helytállóak, ha közvetlen kapcsolat állapítható meg a nyújtott adókedvezmény és e kedvezmény valamely meghatározott adóteherrel történ? kiegyenlítése között (lásd a fent hivatkozott Manninen?ügyben hozott ítélet 42. pontját, valamint a fent hivatkozott Santander Asset Management SGIIC és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 51. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot), és e kapcsolat közvetlen jellegét a szóban forgó szabályozás által követett célra tekintettel kell megállapítani (lásd ebben az értelemben a C/418/07. sz. Papillon?ügyben 2008. november 27?én hozott ítélet [EBHT 2008., I?8947. o.] 44. pontját; a C/303/07. sz. Aberdeen Property Fininvest Alpha ügyben 2009. június 18?án hozott ítélet [EBHT 2009., I?5145. o.] 72. pontját, valamint a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 58. pontját).

70 Amint arra a Bizottság rámutatott, az alapeljárás tárgyát képez? szabályozás esetleges igazolásának vizsgálata érdekében különbséget kell tenni egyrészt a francia–svéd egyezményb?l származó adójóváírás, másrészt az adópajzs révén biztosított adó?visszatérítési jog között.

71 A francia–svéd egyezményből származó adójóváírás tekintetében közvetlen kapcsolat áll fenn a nyújtott adókedvezmény és e kedvezmény valamely meghatározott adóteherrel – vagyis a Svéd Királyság által a Svédországból származó tőkejövedelmekre kivetett forrásadóval – történő kiegyenlítése között.

72 Ezzel szemben az adópajzs esetében nem áll fenn ilyen kapcsolat az adózó számára az e rendelkezés által esetlegesen biztosított adóvisszatérítésben megtestesülő adókedvezmény és e kedvezmény valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között.

73 Tulajdonképpen az adópajzs révén biztosított adókedvezményt semmiféle adóteher nem egyenlíti ki, mivel ennek az adójogi rendelkezésnek a célja és hatása azon jövedelmek adószintjének csökkentése, amelyek tekintetében a Francia Köztársaság adóztatási joghatóságát gyakorolja.

74 Amint azt az EFTA Felügyeleti Hatóság megjegyezte, az adópajzs révén visszatérített adóösszeg az adózó által fizetett közvetlen adók összesített összegétől, valamint attól függ, hogy ez az összeg túllépi-e az általános adótörvénykönyv által rögzített küszöböt. Az alapeljárás tárgyát képező adókedvezményt nem egy bizonyos beszedett adóval arányosan biztosítják, hanem csupán akkor, ha az összes érintett adó címén fizetett összeg az adott adózó éves jövedelmének bizonyos százalékát meghaladja. Ebből következően egyáltalán nem állapítható meg, hogy a szóban forgó adókedvezmény és valamely meghatározott adóteher között közvetlen kapcsolat állna fenn.

Az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása megteremtéséhez fűződő követelményről

75 Az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása megteremtésének követelményét illetően a francia kormány arra hivatkozik, hogy a francia–svéd egyezmény keretében mindkét szerződő állam lemond az általa ennek az egyezménynek a hiányában kivethető adó egy részéről. Egyrészt a Svéd Királyság beleegyezik abba, hogy a francia adóilletőségű személyeknek fizetett osztalékok után kivetett forrásadó mértékét 15%-ra korlátozza. Másrészt a Francia Köztársaság beleegyezik abba, hogy megakadályozza ezen osztalékok kettős adóztatását oly módon, hogy a francia adóba a svéd forrásadóval egyenlő adójóváírást számít be.

76 A francia kormány szerint az adópajzs ezen egyezményes szabályozásból és a kettős adóztatásnak a Francia Köztársaság által az adott adózó illetősége szerinti állam minőségében vállalt megakadályozásából vonja le a következményeket. A korlátozható adók kiszámítása tehát kizárólag a Franciaországban fizetett közvetlen adóknak a Svédországban megfizetett forrásadóval egyenlő mértékű adójóváírás levonását követően maradt összegét veszi figyelembe.

77 Természeténél fogva az adópajzs célja a Francia Köztársaság adóztatási joghatósága gyakorlásának korlátozása, oly módon, hogy az elméletileg az ebben a tagállamban az adózó által fizetendő közvetlen adók összesített összegének felső határa a rendelkezésére álló jövedelmek bizonyos hányadában (60%-ában vagy 50%-ában) kerül meghatározásra. Mivel ez a rendelkezés kizárólagosan a szóban forgó tagállam joghatósága alá esik, ezért kizárólag a Franciaországban fizetett adók figyelembevételének lehet helye azon visszatérítés kiszámításakor, amelyből az adózó részesülhet.

78 A francia kormány úgy véli, hogy a külföldön fizetett adóknak az e számítás során való figyelembevétele ezzel szemben arra kötelezné az adózó illetősége szerinti tagállamot, hogy egy olyan adó visszatérítésének terhét viselje, amely nem ennek a tagállamnak, hanem a jövedelmek

forrása szerinti állam min?ségében eljáró tagállamnak a költségvetéséhez járult hozzá.

79 Az Egyesült Királyság ugyanebben az értelemben arra hivatkozik, hogy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása magában foglalja a tagállam azon jogát, hogy a saját területén folytatott tevékenységek megadóztatására vonatkozó joghatóságát gyakorolja anélkül, hogy figyelembe kellene vennie egy másik tagállamnak a saját adóztatásra vonatkozó joghatóságának gyakorlását. E kormány álláspontja szerint a Francia Köztársaságnak az általános adótörvénykönyv 1. cikkében rögzített fels? adózási korlát megállapítása érdekében arra való kényszerítése, hogy az adózó által Franciaországban megfizetett közvetlen adókhoz hozzászámítson egy Svédországban esetlegesen megfizetett forrásadót, azt követelné meg, hogy a Francia Köztársaság figyelembe vegye a Svéd Királyság saját adóztatási joghatóságának gyakorlását, és kárpótolná az adózót a Svédországban fizetett összes forrásadóért.

80 Ez az igazolás azonban nem fogadható el.

81 Az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztásával kapcsolatos igazolás különösen akkor fogadható el, ha a szóban forgó nemzeti adószabályozás olyan magatartások megakadályozására irányul, amelyek alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a tagállamnak a területén végzett tevékenységekre vonatkozó adóztatási joghatósága gyakorlását (lásd a C?347/04. sz. Rewe Zentralfinanz ügyben 2007. március 29?én hozott ítélet [EBHT 2007., I?2647. o.] 42. pontját; a C?231/05. sz. Oy AA?ügyben 2007. július 18?án hozott ítélet [EBHT 2007., I?6373. o.] 54. pontját; a C?303/07. sz. Aberdeen Property Fininvest Alpha ügyben 2009. június 18?án hozott ítélet [EBHT 2009., I?5145. o.] 66. pontját, valamint a C?284/09. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2011. október 20?án hozott ítélet [EBHT 2011., I?9879. o.] 77. pontját).

82 A jelen ügyben az adóztatási joghatóság Francia Köztársaság és Svéd Királyság közötti megosztása a francia–svéd egyezményben került szabályozásra, amely megállapítja, hogy mindkét államnak joga van arra, hogy a saját területén szerzett és kifizetett osztalékokat megadóztassa. E tekintetben Franciaország fenntartotta magának a jogot, hogy a Svédországból származó t?kejövedelmeket megadóztassa, és belegyezett abba, hogy a franciaországi illet?ség? adózók számára e kett?s adóztatás hatásainak csökkentésére szolgáló adójóváírást nyújtson. E tagállam tehát magától egyezett bele az adóztatási joghatóságnak magukból a francia–svéd egyezmény kikötéseib?l következ? megosztásába.

83 A francia–svéd egyezmény által el?írt adóztatás–megosztási mechanizmus mindazonáltal nem igazolja az adópajzsra vonatkozó szabályozásból ered? korlátozást.

84 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében ugyan a tagállamok a kett?s adóztatás elkerülésére kötött kétoldalú egyezmények keretében, az adóztatási joghatóság megosztása érdekében szabadon rögzíthetik a kapcsoló elveket, mindazonáltal az adóztatási joghatóság e megosztása nem teszi lehetővé a tagállamok számára, hogy a Szerz?désben biztosított szabadságokkal ellentétes intézkedéseket alkalmazzanak. Ugyanis a kett?s adóztatás elkerülésére kötött egyezmények keretében ily módon megosztott adóztatási joghatóság gyakorlása során a tagállamoknak az uniós szabályoknak megfelelen kell eljárniuk (lásd ebben az értelemben a C?385/00. sz. de Groot?ügyben 2002. december 12?én hozott ítélet [EBHT 2002., I?11819. o.] 93. és 94. pontját; a C?265/04. sz. Bouanich?ügyben 2006. január 19?én hozott ítélet [EBHT 2006., I?923. o.] 49. és 50. pontját, valamint a C?303/12. sz., Imfeld és Garcet ügyben 2013. december 12?én hozott ítélet 41. és 42. pontját).

85 Az adópajzs értelmében nyújtott adó?visszatérítés a francia jogi szabályozás által el?írt olyan adókedvezmény, amely az adózók adóterhét az egy bizonyos százalék felett fizetett adó visszatérítését biztosító fels? korlátot el?író rendszer alkalmazásával korlátozza. Az adózás ilyen

korlátozására vonatkozó rendelkezés nem érinti a Francia Köztársaságnak a területén folytatott tevékenységek megadóztatásával kapcsolatos lehetőségét, és azon lehetőségét sem akadályozza, hogy e tagállam a másik tagállamban szerzett jövedelmeket is megadóztassa.

86 Ennélfogva a szóban forgó adójogi rendelkezés alkalmazási feltételeit illetően fel sem merül a tagállamok közötti adóztatási joghatóság bármely megosztásának kérdése.

87 E körülmények között a tőke szabad mozgásának az alapeljárásban felmerülthöz hasonló nemzeti rendelkezések által történő korlátozását nem igazolja sem a nemzeti adórendszer koherenciája fenntartásának szükségessége, sem pedig az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának megőrzéséhez fűződő követelmény.

88 Ennélfogva az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 49. cikket, az EUMSZ 63. cikket és az EUMSZ 65. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes valamely tagállamnak az a szabályozása, amelynek értelmében, ha az e tagállamban illetéssel rendelkező azon személy, aki egy másik tagállamban székhellyel rendelkező társaság részvényeseként olyan osztalékban részesül, amely mindkét államban adóköteles, és a kettős adóztatás úgy kerül szabályozásra, hogy az illetéssel szerinti államban be kell számítani az osztalékot fizető társaság székhelye szerinti államban megfizetett adó összegének megfelelő összegű adójóváírást, a különböző közvetlen adóknak az egy év során megszerzett jövedelmek bizonyos százalékára való korlátozására vonatkozó rendelkezés nem, vagy csak részben veszi figyelembe az osztalékot fizető társaság illetéssel szerinti tagállamban megfizetett adót.

A költségekről

89 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 (ötödik tanács) a következőképpen határozott:

Az EUMSZ 49. cikket, az EUMSZ 63. cikket és az EUMSZ 65. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes valamely tagállamnak az a szabályozása, amelynek értelmében, ha az e tagállamban illetéssel rendelkező azon személy, aki egy másik tagállamban székhellyel rendelkező társaság részvényeseként olyan osztalékban részesül, amely mindkét államban adóköteles, és a kettős adóztatás úgy kerül szabályozásra, hogy az illetéssel szerinti államban be kell számítani az osztalékot fizető társaság székhelye szerinti államban megfizetett adó összegének megfelelő összegű adójóváírást, a különböző közvetlen adóknak az egy év során megszerzett jövedelmek bizonyos százalékára való korlátozására vonatkozó rendelkezés nem, vagy csak részben veszi figyelembe az osztalékot fizető társaság illetéssel szerinti tagállamban megfizetett adót.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: francia.