

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2017. szeptember 7.(*)

„Előzetes döntéshozatal – Közvetlen adózás – A letelepedés szabadsága – A tőke szabad mozgása – Forrásadó – 90/435/EGK irányelv – Az 1. cikk (2) bekezdése – Az 5. cikk (1) bekezdése – Mentesség – Belföldi illetőség? leányvállalat által olyan külföldi illetőség? anyavállalat részére fizetett osztalékok, amely közvetve vagy közvetlenül harmadik államokban illetőséggel rendelkező személyek tulajdonában áll – Vélelem – Adócsalás, adókikerülés és adóvisszaélés”

A C-6/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Conseil d'État (államtanács, Franciaország) a Bírósághoz 2016. január 6-án érkezett, 2015. december 30-i határozatával terjesztett elő

az **Eqiom SAS**, korábban Holcim France SAS,

az **Enka SA**

és

a **Ministre des Finances et des Comptes publics**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: E. Regan tanácselnök, A. Arabadjiev és C. G. Fernlund (előadó) bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: V. Giacobbo-Peyronnel tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2016. november 30-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az Eqiom SAS és az Enka SA képviseletében: R. Alberti avocat,
- a francia kormány képviseletében D. Colas és S. Ghiandoni, meghatalmazotti minőségben,
- a dán kormány képviseletében C. Thorning és M. Wolff, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviseletében T. Henze és R. Kanitz, meghatalmazotti minőségben,
- a spanyol kormány képviseletében A. Rubio González és V. Ester Casas, meghatalmazotti minőségben,

- az olasz kormány képviselőjében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítője: E. De Bonis avvocato dello Stato,
- az Európai Bizottság képviselőjében W. Roels és L. Pamukcu, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2017. január 19-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elzeter döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 49. és EUMSZ 63. cikknek, valamint a 2003. december 22-i 2003/123/EK tanácsi irányelvvel (HL 2004. L 7., 41. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 2. kötet, 3. o.) módosított, a különböz tagállamok anya és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv (HL 1990. L 225., 6. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.) (a továbbiakban: anya és leányvállalatokról szóló irányelv) 1. cikke (2) bekezdésének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az Eqiom SAS, korábban Holcim France SAS, mint az Euro Stockage társaság jogutódja, és az Enka SA, valamint a francia adóhatóság között folyamatban lévő jogvitában terjesztették el, amelynek tárgya, hogy utóbbi hatóság megtagadta az Euro Stockage által az anyavállalata, az Enka részére fizetett osztalékok forrásadó alóli mentesítését.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 Az anya és leányvállalatokról szóló irányelv harmadik és ötödik preambulumbekzdése a következőképp szól:

„mivel a különböz tagállamokban működ anyavállalatok és leányvállalataik közötti kapcsolatokat szabályozó jelenlegi adóügyi rendelkezések tagállamonként észrevehetően különbözök, és általában kevésbé elnyősek azoknál, amelyeket az ugyanazon tagállamban működ anyavállalatokra és ezek leányvállalataira lehet alkalmazni; mivel a különböz tagállamok társaságai közötti együttműködés ezért hátrányban van az ugyanazon tagállam vállalatai közötti együttműködéssel összehasonlítva; mivel szükséges e hátrány kiküszöbölése egy közös rendszer bevezetésével annak érdekében, hogy megkönnyítsék a társaságok csoportosulását [helyesen: közösségi szintű csoportosulását];

[...]

mivel továbbá szükség van az adósemlegesség érdekében arra, hogy a leányvállalat által az anyavállalatával megosztott nyereség mentességet élvezzen a forrásadó alól; [...]

4 Ezen irányelv 1. cikke kimondja:

„(1) Ezen irányelvet minden egyes tagállam alkalmazza:

valamely tagállam társasága által kapott felosztott nyereségre, amely más tagállamban működ leányvállalatától származik,

valamely tagállam társasága által más tagállam társasága számára juttatott felosztott nyereségre,

amelyeknek az előbbi társaság a leányvállalata.

[...]

(2) Ezen irányelv nem zárhatja ki az egyes országok hazai vagy megállapodáson alapuló olyan rendelkezéseinek alkalmazását, amelyek a csalás vagy a visszaélés megakadályozásához szükségesek.”

5 Az említett irányelv 5. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:

„Azon felosztott nyereség, amelyet a leányvállalat juttat az anyavállalata számára, mentesül a forrásadó alól.”

A francia jog

6 A code général des impôts (általános adókodeks) az alapügy tényállásának időpontjában alkalmazandó szövegváltozata (a továbbiakban: CGI) a 119 bis cikke (2) bekezdésének első albekezdésében így rendelkezik:

„A 108–117 bis cikkben említett jövedelmek után a 187. cikkben meghatározott mértékű forrásadót kell fizetni, amennyiben e jövedelmeket olyan személyek részére fizetik, amelyek adóilletéssége vagy székhelye nem Franciaországban van. A jelen rendelkezés alkalmazásának részletes szabályait és feltételeit rendelet határozza meg.”

7 A CGI 119 ter cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„(1) Nem alkalmazható a 119 bis cikk (2) bekezdésében foglalt forrásadó azon jogi személy részére fizetett osztalékok esetében, amely az általános mértékű társasági adó hatálya alá tartozó valamely társaság vagy szervezet révén teljesíti a jelen cikk (2) bekezdésében felsorolt feltételeket.

(2) Az (1) bekezdésben foglalt adómentességhez a jogi személynek az osztalékfizető vagy az ilyen jövedelmeket kifizető személy felé igazolni köteles, hogy ? az osztalék tényleges haszonhúzója, és megfelel a következő feltételeknek:

a) a tényleges ügyvezetési központja az Európai Közösség valamely tagállamában van, és valamely harmadik állammal kötött kettős adóztatást elkerülő egyezmény feltételei alapján adózási szempontból nem kell Közösségen kívüli illetékségnek tekinteni;

b) a gazdasági miniszter rendeletében [az anyai és leányvállalatokról szóló irányelv] mellékletének megfelelően megállapított listában felsorolt társasági formában működik;

c) megszakítás nélkül legalább két éve minimum 25%-os közvetlen tőkerészesedéssel rendelkezik az osztalékfizető jogi személyben, vagy kötelezettséget vállal arra, hogy e részesedést megszakítás nélkül legalább két éven keresztül tulajdonában tartja, és, mint a forgalmi adók tekintetében, adóképviselet jelöl ki, aki az (1) bekezdésben foglalt forrásadót megfizetni köteles abban az esetben, ha nem teljesíti e kötelezettségvállalást;

Az előző albekezdésben foglalt részesedési arány a 2005. január 1-je és 2006. december 31-e között kifizetett osztalékok tekintetében 20%-ra, a 2007. január 1-je és 2008. december 31-e között kifizetett osztalékok tekintetében 15%-ra és a 2009. január 1-jétől kifizetett osztalékok tekintetében 10%-ra módosul;

d) a tényleges ügyvezetési központjának helye szerinti tagállamban választási lehetőség és mentesség nélkül e tagállami társasági adó alanya.

[...]

2 bis. Az (1) bekezdés rendelkezései alkalmazandók a (2) bekezdés feltételeinek megfelelő jogi személyek állandó telephelyeinek fizetett osztalékokra, ha e telephelyek Franciaországban vagy az Európai Közösség más tagállamában találhatók.

3. Az (1) bekezdés rendelkezései nem alkalmazandók, ha a kifizetett osztalék haszonhúzója olyan jogi személy, amely közvetve vagy közvetlenül a Közösséghez nem tartozó államokban illetékséggel rendelkező személy vagy személyek ellenőrzése alatt áll, kivéve ha e jogi személy igazolja, hogy a tulajdonosi láncnak nem az a célja vagy az egyik fő célja, hogy az (1) bekezdésben foglalt rendelkezésekből hasznot húzzon.

[...]”

Az alapeljárás és az elzeter döntéshozatalra elterjesztett kérdések

8 A francia jog szerint m?köd? Egiom nev? társaság, korábban Holcim France SAS, mint az Euro Stockage társaság jogutódja, a luxemburgi jog szerint m?köd? Enka társaság egyik leányvállalata, amelyben az Enka 100%-os t?kerészesedéssel rendelkezik. Az Enka társaságban a ciprusi jog szerint m?köd? Waverley Star Investments Ltd 99%-ot meghaladó t?kerészesedéssel rendelkezik, amely utóbbi társaság pedig a svájci székhely? Campsores Holding SA kizárólagos ellenőrzése alatt áll.

9 Az Euro Stockage 2005 és 2006 folyamán osztalékot fizetett anyavállalatának, az Enkának. Az Euro Stockage számviteli ellenőrzését követően a francia adóhatóság e társasággal szemben kivetette a CGI 119 bis cikkének (2) bekezdésében elírt forrásadót.

10 Ezt követően e két társaság kérelmet nyújtott be az e kódex 119 ter cikkében foglalt forrásadómentesség igénylése iránt. E hatóság azonban elutasította kérelmüket e kódex 119 ter cikkének (3) bekezdése alapján, amely kimondja, hogy az ilyen mentesség nem alkalmazandó, ha a kifizetett osztalék haszonhúzója olyan jogi személy, amely közvetve vagy közvetlenül az Unióhoz nem tartozó államokban illetékséggel rendelkező személy vagy személyek ellenőrzése alatt áll, kivéve ha e jogi személy igazolja, hogy a tulajdonosi láncnak nem az a célja vagy az egyik fő célja, hogy az adómentességből hasznot húzzon.

11 Az említett társaságok a tribunal administratif de Montreuil (montreuili közigazgatási bíróság, Franciaország) elírt keresetet indítottak a forrásadó alóli mentesség megállapítása iránt. Miután keresetüket a 2011. április 28-í ítéletben elutasították, ezen ítélettel szemben fellebbezést nyújtottak be a cour administrative d'appel de Versailles-hoz (versailles-i közigazgatási fellebbviteli bíróság, Franciaország), amely helybenhagyta ezen elutasító döntést.

12 Ezt követően e társaságok felülvizsgálati kérelmet nyújtottak be a Conseil d'État-hoz (államtanács, Franciaország), és úgy érveltek, hogy a szóban forgó adójogszabály összeegyeztethetetlen az elsőleges uniós joggal és az anya- és leányvállalatokról szóló irányelvvel.

13 E körülmények között a Conseil d'État (államtanács) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzeter döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Amennyiben egy tagállam nemzeti szabályozása a belső jogban él a [90/435] irányelv 1.

cikkének (2) bekezdésében szereplő lehetőséggel, van-e helye az e lehetőség bevezetése érdekében hozott aktusoknak az Unió elsődleges jogára tekintettel való felülvizsgálatának?

2) Úgy kell-e értelmezni az ezen irányelv 1. cikkének (2) bekezdését, amely a tagállamok számára széles körű mérlegelési mozgásteret biztosít annak meghatározására, hogy melyek azok a rendelkezések, amelyek »a csalás vagy a visszaélés megakadályozásához szükségesek«, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami mechanizmus létrehozása, amely arra irányul, hogy kizárja az adómentességet az olyan jogi személynek juttatott osztalékok esetén, amely közvetve vagy közvetlenül az Unióhoz nem tartozó államokban illetéssel rendelkező személy vagy személyek ellenőrzése alatt áll, kivéve ha e jogi személy igazolja, hogy a tulajdonosi láncnak nem az a célja vagy az egyik fő célja, hogy adómentességben részesüljön?

3) a) Abban a feltételezett esetben, ha a fent említett visszaélések elleni mechanizmus uniós joggal való összeegyeztethetőségét a Szerződés rendelkezéseire tekintettel is értékelni kell, vizsgálni kell-e ezen összeegyeztethetőséget az érintett szabályozás célját is figyelembe véve [az EUMSZ 49. cikk] rendelkezéseire tekintettel akkor is, ha az osztalékban részesülő társaság egy olyan tulajdonosi láncolaton keresztül, amelynek az adómentességben való részesülés az egyik fő célja, közvetve vagy közvetlenül olyan, harmadik államban illetéssel rendelkező személy vagy személyek ellenőrzése alatt áll, amelyek a letelepedés szabadságára nem hivatkozhatnak?

b) Az előző kérdésre adott igenlő válasz hiányában, ezen összeegyeztethetőséget meg kell-e vizsgálni az [EUMSZ 63. cikk] tekintetében?

4) A fent hivatkozott rendelkezéseket úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely kizárja a forrásadó alóli mentességből az egyik tagállami társaság által valamely másik tagállamban székhellyel rendelkező társaság részére fizetett osztalékot, amennyiben ezen osztalékban olyan jogi személy részesül, amely közvetve vagy közvetlenül az Unióhoz nem tartozó államokban illetéssel rendelkező személy vagy személyek ellenőrzése alatt áll, kivéve ha e jogi személy bizonyítja, hogy e tulajdonosi láncnak nem az a célja vagy az egyik fő célja, hogy adómentességben részesüljön?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

14 A kérdést előterjesztő bíróság az együttesen vizsgálandó kérdéseivel lényegében arra keresi a választ, hogy egyrészt az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 1. cikkének (2) bekezdését, másrészt pedig az EUMSZ 49. és EUMSZ 63. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti adójogszabály, mint amely az alapügyben szerepel, és amely az ezen irányelv 5. cikkének (1) bekezdésében meghatározott adóelőnyt – azaz azon felosztott nyereség forrásadómentességét, amelyet valamely belföldi illetékes leányvállalat juttat egy külföldi illetékes anyavállalat részére, ha ez az anyavállalat közvetve vagy közvetlenül harmadik államokban illetéssel rendelkező személy vagy személyek ellenőrzése alatt áll – ahhoz a feltételhez köti, hogy ez az anyavállalat bizonyítsa, hogy a tulajdonosi láncnak nem az a célja vagy az egyik fő célja, hogy e mentességből hasznot húzzon.

A Szerződés rendelkezéseinek alkalmazhatóságáról

15 Tekintettel arra, hogy az elterjesztett kérdések az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv és a Szerződés rendelkezéseire egyaránt vonatkoznak, továbbá az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az uniós szinten kimerítő harmonizálás tárgyát képező területen tett bármely nemzeti intézkedést a harmonizációs intézkedés rendelkezései, nem pedig az elsődleges jog alapján kell megítélni (2017. március 8-ai, Euro Park Service ítélet, C-14/16, EU:C:2017:177, 19. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), először is meg kell vizsgálni, hogy az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 1. cikkének (2) bekezdése ilyen harmonizációt valósít-e meg.

16 E tekintetben meg kell állapítani, hogy e rendelkezés szövegéből egyértelműen az következik, hogy nem ez az eset áll fenn.

17 Ugyanis az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 1. cikkének (2) bekezdése kifejezetten elismeri a tagállamok arra vonatkozó hatáskörét, hogy a csalások és visszaélések megakadályozásához szükséges nemzeti vagy megállapodáson alapuló rendelkezéseket alkalmazzák. Következésképpen az ilyen rendelkezések értékelhetők az elsődleges uniós jog alapján.

18 A fentiekből következik, hogy az olyan nemzeti jogszabály, mint amely az alapügyben szerepel, és amelyet az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 1. cikke (2) bekezdésének végrehajtása céljából fogadtak el, nemcsak ezen irányelv rendelkezéseire tekintettel, hanem az elsődleges uniós jog vonatkozó rendelkezései alapján is értékelhető.

Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 1. cikkének (2) bekezdéséről

19 Előjáróban rögzíteni kell, hogy nem képezi vita tárgyát sem az, hogy az alapügyben érintett társaságok az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv hatálya alá tartoznak, sem pedig az, hogy az alapügyben szereplő felosztott nyereség ezen irányelv 5. cikke (1) bekezdésének hatálya alá esik.

20 Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv, amint a harmadik preambulumbekkezdéséből is kitűnik, arra irányul, hogy a közös adózási rendszer bevezetésével megszüntesse azon hátrányokat, amelyek a különböző tagállamok társaságainak együttműködését az ugyanazon tagállam társaságainak együttműködésével szemben érik, és ezáltal megkönnyítse a társaságok európai uniós szintű csoportosulását. Ezen irányelv célja így a valamely tagállamban székhellyel rendelkező társaság nyereségének a másik tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalata részére való felosztása adósemlegességének biztosítása (2017. március 8-ai Wereldhave Belgium és társai ítélet, C-448/15, EU:C:2017:180, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

21 E célból az említett irányelv ötödik preambulumbekkezdése úgy rendelkezik, hogy az adósemlegesség biztosítása érdekében mentesíteni kell a forrásadó alól a leányvállalat által az anyavállalat részére juttatott felosztott nyereséget.

22 Ezen az alapon – a kettős adóztatás elkerülése céljából – ezen irányelv 5. cikkének (1) bekezdése kimondja azt az elvet, hogy tilos forrásadót kivetni az egyik tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalat által a másik tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalata részére juttatott felosztott nyereségre (lásd ebben az értelemben: 1996. október 17-ai Denavit és társai ítélet, C-283/94, C-291/94 és C-292/94, EU:C:1996:387, 22. pont; 2003. szeptember 25-ai Océ van der Grinten ítélet, C-58/01, EU:C:2003:495, 83. pont).

23 Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 5. cikkének (1) bekezdése azzal, hogy megtiltja a tagállamok számára, hogy forrásadót vessenek ki a belföldi illetőségű leányvállalat által

a külföldi illetőségű anyavállalata részére juttatott felosztott nyereségre, korlátozza a tagállamok joghatóságát a területükön letelepedett társaságok által valamely más tagállamban letelepedett társaságoknak juttatott felosztott nyereség adóztatását illetően (lásd ebben az értelemben: 2009. október 1-jei Gaz de France – Berliner Investissement ítélet, C-247/08, EU:C:2009:600, 38. pont).

24 A tagállamok ezért nem vezethetnek be egyoldalúan korlátozó intézkedéseket, és az említett 5. cikk (1) bekezdésében foglalt forrásadó-mentességhez való jogot nem tehetik függvé különböző feltételektől (lásd: 2009. június 4-i KBC Bank és Beleggen, Risicokapitaal, Beheer végzés, C-439/07 és C-499/07, EU:C:2009:339, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

25 Azonban az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 1. cikkének (2) bekezdése elírja, hogy ezen irányelv nem zárja ki a csalások és visszaélések megakadályozásához szükséges nemzeti vagy megállapodáson alapuló rendelkezések alkalmazását.

26 Amint az indítványa 24. és 25. pontjában a főtanácsnok is megjegyezte, az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 1. cikkének (2) bekezdésében azon általános uniós jogi elv tükröződik, amelynek értelmében az uniós jogrendszerből eredő jogok nem gyakorolhatók visszaélésszerűen vagy csalárd módon, azonban e rendelkezést – mivel eltérést jelent az említett irányelvben rögzített adószabályoktól – szigorúan kell értelmezni (lásd ebben az értelemben: 2003. szeptember 25-i Océ van der Grinten ítélet, C-58/01, EU:C:2003:495, 86. pont).

27 Így azt a hatáskört, amelyet az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 1. cikkének (2) bekezdése biztosít a tagállamok számára, hogy a csalások és visszaélések megakadályozása céljából az irányelv által szabályozott területen alkalmazzák a nemzeti vagy megállapodáson alapuló rendelkezéseket, nem lehet e rendelkezés konkrét szövegén túlterjeszkedő módon értelmezni (lásd ebben az értelemben: 2003. szeptember 25-i Océ van der Grinten ítélet, C-58/01, EU:C:2003:495, 86. pont).

28 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az említett rendelkezés szövegéből kitűnik, hogy az kizárólag az e célból „szükséges” nemzeti vagy megállapodáson alapuló rendelkezések alkalmazását engedi meg.

29 Felvetődik tehát a kérdés, hogy az olyan nemzeti adójogszabály, mint amely az alapügyben szerepel, teljesíti-e a szükségesség e követelményét.

30 Ezzel összefüggésben emlékeztetni kell arra, hogy ahhoz, hogy valamely nemzeti jogszabályt úgy lehessen tekinteni, hogy a csalások és visszaélések elkerülésére irányul, az szükséges, hogy e jogszabály kifejezett célja legyen a teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző, adóelőny jogellenes megszerzését célzó megállapodásokra irányuló magatartások megakadályozása (lásd ebben az értelemben: 2006. szeptember 12-i Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, 55. pont; 2012. július 5-i SIAT-ítélet, C-318/10, EU:C:2012:415, 40. pont).

31 Így a csalás és visszaélés általános vélelme nem igazolhat sem olyan adóintézkedést, amely sérti valamely irányelv célkitűzéseit, sem pedig olyan adóintézkedést, amely sérti valamely Szerződésben biztosított alapvető szabadság gyakorlását (2000. szeptember 26-i Bizottság kontra Belgium ítélet, C-478/98, EU:C:2000:497, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2012. július 5-i SIAT-ítélet, C-318/10, EU:C:2012:415, 38. pont).

32 Annak ellenőrzése során, hogy valamely ügyletnek csalás vagy visszaélés-e a célja, a hatáskörrel rendelkező nemzeti hatóságok nem szorítkozhatnak előre meghatározott általános kritériumok alkalmazására, hanem az érintett ügylet egészét kell egyedileg megvizsgálniuk. Az

olyan általános hatályú intézkedés bevezetése, amely az adózók bizonyos csoportjait automatikusan kizárja az adóelőnyból, anélkül hogy az adóhatóság köteles lenne akár csak egy – csalásra vagy visszaélésre utaló – első látásra elfogadhatónak tartani bizonyítékot vagy valószínűsítő körülményt is megjelölni, meghaladná a csalások és visszaélések elkerüléséhez szükséges mértéket (lásd ebben az értelemben: 2017. március 8-ai, Euro Park Service ítélet, C-14/16, EU:C:2017:177, 55. és 56. pont).

33 A jelen esetben meg kell állapítani, hogy az alapügyben szereplő jogszabálynak nem az a kifejezett célja, hogy kizárja az adóelőnyból az olyan teljesen mesterséges megállapodásokat, amelyek ezen első jogellenes megszerzését célozzák, hanem általános jelleggel von a hatálya alá minden olyan helyzetet, amelyben valamely – közvetve vagy közvetlenül harmadik államokban illetéssel rendelkező személyek által ellenőrzött – anyavállalat székhelye bármely okból Franciaországon kívül található.

34 Márpedig, amint az indítványa 27. és 28. pontjában a főtanácsnok is kiemelte, az a pusztán körülmény, hogy valamely uniós székhelyű társaság közvetve vagy közvetlenül harmadik államokban illetéssel rendelkező személyek ellenőrzése alatt áll, önmagában nem támasztja alá egy teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző, adóelőny jogellenes megszerzését célzó megállapodás fennállását.

35 Továbbá meg kell állapítani, hogy az ilyen társaság minden esetben azon tagállam adójogszabályainak hatálya alá tartozik, amelynek területén a székhelye található (lásd ebben az értelemben: 2002. december 12-ai Lankhorst-Hohorst ítélet, C-324/00, EU:C:2002:749, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 Következésképpen az alapügyben szereplő jogszabály – mivel a belföldi illetéssel leányvállalat által a külföldi anyavállalata részére juttatott felosztott nyereség forrásadómentességét ahhoz a feltételhez köti, hogy ez az anyavállalat bizonyítsa, hogy a tulajdonosi láncnak nem az a célja vagy az egyik fő célja, hogy e mentességből hasznot húzzon, anélkül hogy az adóhatóság köteles lenne akár csak egy – csalásra vagy visszaélésre utaló – első látásra elfogadhatónak tartani bizonyítékot is szolgáltatni – a csalás és visszaélés általános vélelmét állítja fel, és sérti az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv által követett célt, mégpedig a leányvállalatok által az anyavállalataik számára fizetett osztalékok kettős adóztatásának elkerülését.

37 Ezt az értelmezést nem gyengíti az a körülmény, hogy az érintett anyavállalatot közvetve vagy közvetlenül harmadik államokban illetéssel rendelkező személy vagy személyek ellenőrzik. E tekintetben elegendő rámutatni, hogy az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv egyetlen rendelkezéséből sem következik, hogy az uniós székhelyű társaságok részvényeseinek származása hatással lenne e társaságok azon jogára, hogy kihasználják az ezen irányelvben szabályozott adóelőnyöket.

38 A fenti megfontolásokra tekintettel meg kell állapítani, hogy az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 1. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti adójogszabály, mint amely az alapügyben szerepel, és amely az ezen irányelv 5. cikkének (1) bekezdésében meghatározott adóelőnyt – azaz azon felosztott nyereség forrásadómentességét, amelyet valamely belföldi illetéssel leányvállalat juttat egy külföldi illetéssel anyavállalat részére, ha ez az anyavállalat közvetve vagy közvetlenül harmadik államokban illetéssel rendelkező személy vagy személyek ellenőrzése alatt áll – ahhoz a feltételhez köti, hogy ez az anyavállalat bizonyítsa, hogy a tulajdonosi láncnak nem az a célja vagy az egyik fő célja, hogy e mentességből hasznot húzzon.

Az alkalmazandó szabadságról

- 39 A Bíróság ítélezési gyakorlatából következik, hogy az osztalékok adójogi kezelésének kérdése éppúgy tarthat a letelepedés szabadsága, mint a tőke szabad mozgása körébe (2011. szeptember 15-ii Accor ítélet, C-310/09, EU:C:2011:581, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).
- 40 Azzal a kérdéssel kapcsolatban, hogy valamely nemzeti szabályozás az egyik vagy a másik mozgásszabadság körébe tartozik-e, az érintett szabályozás célját kell figyelembe venni (2011. szeptember 15-ii Accor ítélet, C-310/09, EU:C:2011:581, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).
- 41 E tekintetben a Bíróság már kimondta, hogy a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezések hatálya alá tartozik az a nemzeti szabályozás, amely célját tekintve kizárólag olyan részesedésekre alkalmazandó, amelyek lehetővé teszik az azokkal rendelkezők számára, hogy irányítást biztosító befolyást gyakoroljanak a társaság döntéseire, és meghatározzák annak tevékenységét. Ezzel szemben azon nemzeti rendelkezéseket, amelyek a vállalkozás általános ügyvitelére és irányítására befolyásolásának szándéka nélkül, kizárólag pénzügyi befektetési céllal történő részesedésekre alkalmazandók, kizárólag a tőke szabad mozgására tekintettel kell vizsgálni (2011. szeptember 15-ii Accor ítélet, C-310/09, EU:C:2011:581, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).
- 42 A jelen esetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kiderül, hogy az alapügyben szereplő adójogszabályt 2005 és 2006 között a leányvállalataikban legalább 20%-os részesedéssel rendelkező társaságokra kellett alkalmazni. Ellenben e határozat nem tartalmaz információt a jogszabály céljáról.
- 43 Amint az indítványa 42. pontjában a főtanácsnok is említette, az ilyen részesedés nem jelenti feltétlenül azt, hogy az e részesedéssel rendelkező társaság irányítást biztosító befolyást gyakorol az osztalékfizető társaság döntéseire (lásd ebben az értelemben: 2000. április 13-ii Baars ítélet, C-251/98, EU:C:2000:205, 20. pont).
- 44 Ilyen körülmények között az adott ügy ténybeli elemeit kell figyelembe venni annak meghatározása céljából, hogy az alapeljárásban szereplő helyzet e mozgásszabadságok közül az egyik vagy a másik körébe tartozik-e (lásd ebben az értelemben: 2012. november 13-ii Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, C-35/11, EU:C:2012:707, 93. és 94. pont).
- 45 Az alapügyben szereplő tényeket illetően a Bíróság elé terjesztett iratokból kitűnik, hogy a tényállás időpontjában az Enka rendelkezett a francia leányvállalata, az Euro Stockage 100%-os tőkerészesedésével.
- 46 Ezért meg kell állapítani, hogy ez a részesedés az előbbi társaság számára irányítást biztosító befolyást biztosított az utóbbi társaság döntéseire, lehetővé téve számára, hogy meghatározza utóbbi tevékenységét. Ebből következően az e részesedésekre alkalmazandó nemzeti rendelkezéseket a letelepedési szabadságra tekintettel kell vizsgálni.
- 47 Ezzel összefüggésben a francia kormány állításával szemben meg kell állapítani, hogy az a körülmény, hogy a Francia Köztársaságtól eltérő tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalat közvetve vagy közvetlenül harmadik államokban illetésséggel rendelkező személy vagy személyek ellenőrzése alatt áll, nem fosztja meg e társaságot azon jogától, hogy e szabadságra hivatkozzon.
- 48 A Bíróság ugyanis már kimondta, hogy az uniós jog egyetlen rendelkezéséből sem

következik, hogy az uniós székhely? társaságok természetes vagy jogi személy részvényeseinek származása hatással lenne a társaságok ezen jogára, mivel az EUMSZ 54. cikk értelmében az uniós társaságok jogállásának alapja a társaság székhelye, és az a jogrend, amelyben a társaságot alapították, nem pedig részvényeseinek állampolgársága (2014. április 1?i *Felixstowe Dock and Railway Company* és társai ítélet, C?80/12, EU:C:2014:200, 40. pont).

49 Az alapeljárásban nem vitatott, hogy az érintett anyavállalat egy uniós székhellyel rendelkező társaság. Következésképpen ez a társaság hivatkozhat a letelepedés szabadságára.

50 Ezt az értékelést nem kérd?jelezi meg a 2007. március 13?i *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* ítélet (C?524/04, EU:C:2007:161) 99. és 100. pontjában szerepl? megállapítások, mivel az ezen ítélet alapjául szolgáló ügy tényállásától eltér?en a jelen alapügyben az anyavállalat irányítási viszonyban kapcsolódik a leányvállalatához.

51 A fentiek alapján az el?terjesztett kérdéseket a letelepedés szabadságára tekintettel kell megválaszolni.

A letelepedés szabadságáról

52 A letelepedés szabadsága, amelyet az EUMSZ 49. cikk elismer az uniós tagállamok állampolgárai számára, magában foglalja a jogot a gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történ? megkezdésére és folytatására, vállalkozások alapítására és irányítására a letelepedés szerinti tagállam joga által a saját állampolgáraitra el?írtakkal azonos feltételek szerint. Az EUMSZ 54. cikknek megfelelően magában foglalja, hogy a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyek létesít? okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye az Unió területén van, jogosultak tevékenységüket az érintett tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselő útján gyakorolni (2014. július 17?i *Nordea Bank Danmark* ítélet, C?48/13, EU:C:2014:2087, 17. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

53 A fogadó tagállam területén való bánásmódot illet?en a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy mivel az EUMSZ 49. cikk első bekezdésének második mondata kifejezetten meghagyja a gazdasági szerepl?k számára annak lehetőségét, hogy szabadon válasszák meg azt a jogi formát, amelyet megfelelőnek találnak más tagállamban kifejtett tevékenységükhöz, ezt a szabad választási lehet?séget nem korlátozhatják a fogadó tagállamban hátrányosan megkülönböztető jelleg? adójogi rendelkezések (2017. május 17?i *X* ítélet, C?68/15, EU:C:2017:379, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

54 Továbbá a letelepedés szabadsága korlátozásának tekintendő minden olyan intézkedés, amely e szabadság gyakorlását tiltja, zavarja, vagy kevésbé vonzóvá teszi (2017. március 8?i, *Euro Park Service* ítélet, C?14/16, EU:C:2017:177, 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

55 A Bíróság elé terjesztett iratokból az derül ki, hogy a forrásadó?mentesség kizárólag abban az esetben van ahhoz a feltételhez kötve, hogy az anyavállalat bizonyítsa, hogy a tulajdonosi láncnak nem az a célja vagy az egyik fő célja, hogy e mentességből hasznot húzzon, ha a belföldi illetőség? leányvállalat a felosztott nyereséget egy olyan külföldi illetőség? anyavállalatnak juttatja, amely közvetve vagy közvetlenül harmadik államokban illetéssel rendelkező személy vagy személyek ellenőrzése alatt áll. Ha viszont az ilyen leányvállalat a felosztott nyereséget egy olyan belföldi illetőség? anyavállalatnak juttatja, amely szintén közvetve vagy közvetlenül harmadik államokban illetéssel rendelkező személy vagy személyek ellenőrzése alatt áll, e belföldi illetőség? anyavállalat anélkül részesülhet ezen adókedvezményben, hogy ilyen feltétel vonatkozna rá.

56 Az ilyen eltérő bánásmód visszatartathat valamely külföldi illetőség? anyavállalatot attól, hogy Franciaországban székhellyel rendelkező leányvállalat útján folytassa tevékenységét e tagállamban, ezért a letelepedési szabadság korlátozásának minősül.

57 E korlátozás csak akkor fogadható el, ha olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze, vagy ha azt az uniós jogban elismert, közérdeken alapuló nyomós okok igazolják. Ezenkívül ebben az esetben az is szükséges, hogy a korlátozás alkalmas legyen az általa elérni kívánt cél megvalósításának biztosítására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket (2015. december 17-ii Timac Agro Deutschland ítélet, C-388/14, EU:C:2015:829, 26. és 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

58 Annak kapcsán, hogy jellegében össze lehet-e hasonlítani a belföldi illetőség? leányvállalattól osztalékban részesülő, belföldi illetőség? anyavállalat helyzetét egy ugyanilyen osztalékban részesülő, külföldi illetőség? anyavállalat helyzetével, hangsúlyozni kell, hogy a leányvállalat által az anyavállalat részére juttatott felosztott nyereség forrásadó?mentességének célja, amint azt a jelen ítélet 22. pontja is említi, ezen osztalékok kettős vagy többszörös adóztatásának elkerülése.

59 Bár a Bíróság úgy foglalt állást, hogy egy adott tagállam által a belföldi illetőség? társaság által felosztott nyereség többszörös, illetve kettős adóztatásának elkerülése, illetve mérséklése érdekében hozott intézkedések szempontjából az osztalékban részesülő belföldi illetőség? részvényesek helyzete nem feltétlenül hasonlítható össze a másik tagállamban illetéssel rendelkező osztalékban részesülő részvényesek helyzetével, ezenkívül azt is megállapította, hogy amennyiben valamely tagállam adóztatási joghatóságát nemcsak a belföldi, hanem a külföldi illetőség? részvényesek jövedelme tekintetében is gyakorolja, azon osztalékok esetében, amelyeket valamely belföldi illetőség? társaságtól kapnak, e külföldi illetőség? részvényesek helyzete hasonló a belföldi illetőség? részvényesek helyzetéhez (2006. december 14-ii Denkvit Internationaal és Denkvit France ítélet, C-170/05, EU:C:2006:783, 34. és 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

60 Az alapügyben, mivel a Francia Köztársaság amellettt döntött, hogy gyakorolja adóztatási joghatóságát a belföldi illetőség? leányvállalat által a külföldi illetőség? anyavállalat részére juttatott felosztott nyereség tekintetében, úgy kell tekinteni, hogy ez a külföldi illetőség? anyavállalat olyan helyzetben van, amely összehasonlítható a belföldi illetőség? anyavállalat helyzetével.

61 A korlátozás igazolásával és arányosságával kapcsolatban a Francia Köztársaság úgy érvel, hogy e korlátozás igazolható mind az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelemre irányuló céllal, mind pedig az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának fenntartására irányuló céllal.

62 Konkrétan e tagállam el?adja, hogy az alap?ügybeli nemzeti jogszabály a „treaty shopping” néven ismert gyakorlat megakadályozására irányul, amely gyakorlat olyan mesterséges megállapodások kidolgozásából áll, amelyeken keresztül harmadik államban illet?séggel rendelkező társaságok megkerülik a nemzeti forrásból származó osztalékot terhel? – a francia jog vagy a harmadik állam és a Francia Köztársaság között létrejött adóegyezményben el?írt – forrásadómenték alkalmazását abból a célból, hogy – az anya? és leányvállalatokról szóló irányelvben el?írt, tagállamok közötti forrásadómentesség révén – egy másik tagállam és e harmadik állam között létrejött adóegyezményben el?írt alacsonyabb adómenték vonatkozzon rájuk.

63 E tekintetben hangsúlyozni kell egyrészt, hogy az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelemre irányuló cél, valamint az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának fenntartására irányuló cél összefügg egymással (2015. december 17?i Timac Agro Deutschland ítélet, C?388/14, EU:C:2015:829, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), másrészt pedig e célok, mivel közérdeken alapuló nyomós okoknak min?sülnek, igazolhatják a Szerződés által biztosított mozgásszabadságok korlátozását (2017. március 8?i, Euro Park Service ítélet, C?14/16, EU:C:2017:177, 65. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

64 Ugyanakkor meg kell állapítani, hogy az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelemre irányuló cél tartalmilag azonos, akár az anya? és leányvállalatokról szóló irányelv 1. cikke (2) bekezdése alkalmazása során, akár az elsődleges jog korlátozásának igazolásaként hivatkozni rá. Ezért a jelen ítélet 30–36. pontjában kifejtett megfontolások e szabadság vonatkozásában is érvényesülnek.

65 Következésképpen az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelemre irányuló cél, amelyet a Francia Köztársaság az alapeljárásban felhozott, nem igazolhatja a letelepedés szabadságának korlátozását.

66 A fenti megállapítások összességére tekintettel az el?terjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy egyrészt az anya? és leányvállalatokról szóló irányelv 1. cikkének (2) bekezdését, másrészt pedig az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti adójogszabály, mint amely az alap?ügyben szerepel, és amely az ezen irányelv 5. cikkének (1) bekezdésében meghatározott adóelőnyt – azaz azon felosztott nyereség forrásadómentességét, amelyet valamely belföldi illet?ség? leányvállalat juttat egy külföldi illet?ség? anyavállalat részére, ha ez az anyavállalat közvetve vagy közvetlenül harmadik államokban illet?séggel rendelkező személy vagy személyek ellen?rzése alatt áll – ahhoz a feltételhez köti, hogy ez az anyavállalat bizonyítsa, hogy a tulajdonosi láncnak nem az a célja vagy az egyik fő célja, hogy e mentességből hasznot húzzon.

A költségekről

67 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? 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 (hatodik tanács) a következőképpen határozott:

Egyrészt a 2003. december 22?i 2003/123/EK tanácsi irányelvvel módosított, a különböző tagállamok anya? és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23?i 90/435/EGK tanácsi irányelv 1. cikkének (2) bekezdését, másrészt pedig az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti adójogszabály, mint amely az alap?ügyben szerepel, és amely az ezen irányelv 5. cikkének

(1) bekezdésében meghatározott adóel?nyt – azaz azon felosztott nyereség forrásadó? mentességét, amelyet valamely belföldi illet?ség? leányvállalat juttat egy külföldi illet?ség? anyavállalat részére, ha ez az anyavállalat közvetve vagy közvetlenül harmadik államokban illet?séggel rendelkező személy vagy személyek ellen?rzése alatt áll – ahhoz a feltételhez köti, hogy ez az anyavállalat bizonyítsa, hogy a tulajdonosi láncnak nem az a célja vagy az egyik fő célja, hogy e mentességb?l hasznot húzzon.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: francia.