

C?451/05. sz. ügy

Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA)

kontra

Directeur général des impôts,

Ministère public

(a Cour de cassation [Franciaország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Közvetlen adók – Jogi személyek tulajdonában lévő franciaországi ingatlanok forgalmi értéke után kivetett adó – Luxemburgi jog alá tartozó holdingtársaságok – Adómentesség megtagadása – 77/799/EGK irányelv – A hivatkozott adók nem taxatív jellegű felsorolása – Hasonló jellegű adó – Az információcsere korlátai – Kétoldalú egyezmény – Az EK?Szerződés 73b. cikke (jelenleg EK 56. cikk) – T?ke szabad mozgása – Az adókijátszás elleni küzdelem”

Az ítélet összefoglalása

1. *Jogszabályok közelítése – Az illetékes hatóságok kölcsönös segítségnyújtása a közvetlen és a közvetett adó területén – 77/799 irányelv*

(77/799 tanácsi irányelv, 1. cikk, (2) és (3) bekezdés)

2. *Jogszabályok közelítése – Az illetékes hatóságok kölcsönös segítségnyújtása a közvetlen és a közvetett adó területén – 77/799 irányelv*

(77/799 tanácsi irányelv, 8. cikk, (1) bekezdés)

3. *T?ke szabad mozgása – Korlátozások – Jogi személyek tulajdonában lévő ingatlanok forgalmi értéke után kivetett adó*

(EK?Szerződés, 73b. cikk [jelenleg EK 56. cikk])

1. A tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen vagy közvetett adóztatás területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló 77/799 irányelv 1. cikkének (3) bekezdésében említett és az ezen irányelv 1. cikkének (2) bekezdése szerinti – a vagyon egyes elemeire kivetett – adókhöz hasonló jellegű adó a valamely tagállam által, a jogi személyek tulajdonában lévő, az ebben a tagállamban található ingatlanok forgalmi értéke után kivetett adó.

(vö. 37. pont és a rendelkezés rész 1. pontja)

2. A tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen vagy közvetett adóztatás területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló 77/799 irányelvvel és különösen 8. cikkének (1) bekezdésével nem ellentétes, ha két tagállam a jövedelem és a vagyonadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről, valamint a kölcsönös közigazgatási segítségnyújtás szabályainak megállapításáról olyan nemzetközi egyezmény részese, amely az egyik tagállam vonatkozásában kizárja a hatálya alól a szóban forgó irányelv által szabályozott valamely adó fizetésére kötelezett személyek egy csoportját, feltéve hogy az információt szolgáltató tagállam törvényei vagy igazgatási gyakorlata alapján az illetékes hatóság nem végezheti el e vizsgálatokat, illetve nem gyűjtheti össze és nem

használhatja fel e tagállam saját céljaira ezen információt, aminek ellenőrzése a nemzeti bíróság feladata.

(vö. 55. pont és a rendelkezés rész 2. pontja)

3. A Szerződés 73b. cikkét (jelenleg EK 56. cikk) akként kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a jogi személyek tulajdonában lévő, az ebben a tagállamban található ingatlanok forgalmi értéke után kivetett adó alól mentesíti az ott illetékességgel rendelkező társaságokat, míg a más tagállamban illetékességgel rendelkező társaságok esetében e mentességet attól teszi függővé, hogy az érintett tagállam és ezen másik állam kötött-e kölcsönös segítségnyújtási egyezményt az adókijátszás és adóelkerülés elleni küzdelem területén, illetve az állampolgárság alapján történő hátrányos megkülönböztetés tilalmát rögzítő valamely nemzetközi szerződés alapján e társaságokat terhelő adó nem lehet magasabb az előbbi tagállamban illetékességgel rendelkező társaságokra háruló adónál, és amely szabályozás a más tagállambeli illetékességgel rendelkező társaságok számára nem teszi lehetővé, hogy igazolást nyújtsanak be az ilyen társaságban részesedéssel rendelkező természetes személyek személyazonosságáról.

(vö. 102. pont és a rendelkezés rész 3. pontja)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2007. október 11.(*)

„Közvetlen adók – Jogi személyek tulajdonában lévő franciaországi ingatlanok forgalmi értéke után kivetett adó – Luxemburgi jog alá tartozó holdingtársaságok – Adómentesség megtagadása – 77/799/EGK irányelv – A hivatkozott adók nem taxatív jellegű felsorolása – Hasonló jellegű adó – Az információcsere korlátai – Kétoldalú egyezmény – Az EK Szerződés 73b. cikke (jelenleg EK 56. cikk) – Törke szabad mozgása – Az adókijátszás elleni küzdelem”

A C-451/05. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Cour de cassation (Franciaország) a Bírósághoz 2005. december 19-én érkezett, 2005. december 13-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA)**

és

a **Directeur général des impôts,**

a **Ministère public**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök, G. Arestis (el?adó), Juhász E., J. Malenovský és T. von Danwitz bírák,

f?tanácsnok: J. Mazák,

hivatalvezet?: J. Swedenborg tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2007. január 24-i tárgyalásra,

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

- az Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA képviselőjében J.-J. Gattineau ügyvéd,
- a francia kormány képviselőjében G. de Bergues és J.-C. Gracia, meghatalmazotti min?ségben,
- a görög kormány képviselőjében S. Spyropoulos, Z. Chatzipavlou és K. Boskovits, meghatalmazotti min?ségben,
- az olasz kormány képviselőjében I. M. Braguglia, meghatalmazotti min?ségben, segít?je: G. De Bellis avvocato dello Stato,
- a holland kormány képviselőjében H. G. Sevenster és M. de Grave, meghatalmazotti min?ségben,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviselőjében V. Jackson, meghatalmazotti min?ségben, segít?je: T. Ward barrister,
- az Európai Községek Bizottsága képviselőjében R. Lyal és J.-P. Keppenne, meghatalmazotti min?ségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2007. április 26-i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem az EK-Szerz?dés 52. cikkének (jelenleg, módosítást követ?en EK 43. cikk), az EK-Szerz?dés 73b. cikkének (jelenleg EK 56. cikk), valamint az 1992. február 25-i 92/12/EGK tanácsi irányelvvel (HL L 76., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 179. o.) módosított, a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adóztatás területén történ? kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelv (HL L 336., 15. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.; a továbbiakban: 77/799 irányelv) 1. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (a továbbiakban: ELISA) és a Directeur général des impôts [adóügyi f?igazgató] között folyamatban lév? eljárásban terjesztették el?, amelynek tárgya e társaságnak a jogi személyek tulajdonában lév?, Franciaországban fekv? ingatlanok forgalmi értéke után kivetett adó (a továbbiakban: vitatott adó) alá tartozása.

Jogi háttér

A közösségi jog

3 A 77/799 irányelv „Általános rendelkezések” címet viseli. 1. cikke elírja:

„(1) Az irányelv rendelkezései értelmében a tagállamok illetékes hatóságai kicserélnek egymással minden olyan információt, amely lehetővé teszi számukra a jövedelmet és a tőkét [helyesen: vagyont] terhelő adók pontos megállapítását [...]

(2) Jövedelmet és tőkét [helyesen: vagyont] terhelő adónak kell tekinteni – az adók kivetésének módjától függetlenül – az összes jövedelemre, az összes tőkére [helyesen: vagyonra] vagy a jövedelem vagy a tőke [helyesen: vagyon] egyes elemeire kivetett adókat, beleértve az ingó és ingatlan vagyon értékesítéséből származó nyereségre kivetett adókat, a vállalkozások által kifizetett bérek és keresetek összegeire kivetett adókat, valamint a tőke felértékelését [helyesen: vagyonnövekedést] terhelő adót.

(3) A (2) bekezdésben említett adók jelenleg különösen a következők:

[...]

Franciaországban:

Impôt sur le revenu,

Impôt sur les sociétés,

Taxe professionnelle,

Taxe foncière sur les propriétés bâties,

Taxe foncière sur les propriétés non bâties;

[...]

(4) Az (1) bekezdés vonatkozik továbbá a jövőben kivetendő, a fentiekkel megegyező vagy a fentiekhez hasonló adókra, amelyeket a (3) bekezdésben említett adók mellett vagy helyett vezetnek be [...]

[...]”

4 A 77/799 irányelv 2., 3. és 4. cikkének rendelkezései ezen irányelv 1. cikkének (1) bekezdésében említett információkra vonatkozóan rendelkeznek a megkeresés alapján történő információcseréről, az automatikus információcseréről és az önkéntes információcseréről.

5 A szóban forgó irányelvnek „Az információcsere korlátjai” című 8. cikke kimondja:

„(1) Ezen irányelv egyetlen tagállamot sem kötelez a vizsgálatok elvégzésére vagy az információ szolgáltatására, amennyiben azon tagállam, amely az információt szolgáltatja, saját törvényei vagy igazgatási gyakorlata alapján nem végezheti el a vizsgálatokat, illetve nem gyűjtheti össze és saját céljára nem használhatja fel ezen információt.

(2) Az információ szolgáltatását meg lehet tagadni, amennyiben ez kereskedelmi, ipari vagy szakmai titok, vagy egy kereskedelmi eljárás, illetve a közrendet sértő információ felfedését eredményezheti.

(3) Egy tagállam illetékes hatósága megtagadhatja az információ szolgáltatását, amennyiben a tagállam, amelynek az ilyen információt szánják, gyakorlati vagy jogi okoknál fogva nem képes hasonló információ nyújtására.”

6 A 77/799 irányelv „A segítségnyújtás szélesebb kör? rendelkezéseinek alkalmazhatósága” cím? 11. cikke el?írja, hogy „[a]z el?z? rendelkezések nem korlátozzák az egyéb jogszabályokból ered?, az információcserére vonatkozó szélesebb kör? kötelezettségek érvényesítését”.

A nemzeti jog

7 Az 1993. évi költségvetés?l szóló, 1992. december 30?i 92?1376. sz. törvénnyel (JORF 304. sz., 1992. december 31.) módosított code général des impôts (általános adókodeks; a továbbiakban: CGI) 990D. és 990E. cikke elrendeli:

„990D. cikk

Azok a jogi személyek, amelyek közvetlenül vagy közvetetten valamely személy révén Franciaországban fekv? egy vagy több ingatlan felett tulajdonjoggal, vagy e javak felett dologi jogokkal rendelkeznek, ezen ingatlanok vagy jogok forgalmi értékének 3%?át kitev? éves adót kötelesek fizetni.

Ingatlan javak vagy dologi jogok köztes személyeken keresztül tulajdonosának tekintend? Franciaországban minden olyan jogi személy, amely részesedéssel rendelkezik – annak formájára és arányára tekintet nélkül – olyan jogi személyben, amely e javak vagy jogok tulajdonosa, vagy olyan harmadik jogi személyben rendelkezik részesedéssel, amely maga tulajdonjoggal rendelkezik a javak vagy a jogok felett, vagy köztes személy a tulajdonosi láncban. E rendelkezés a köztes jogi személyek számára tekintet nélkül alkalmazandó.

990E. cikk

A 990D. cikkben meghatározott adó nem alkalmazható:

1° Azon jogi személyekre, amelyeknek a Franciaországban fekv? és a 990D. cikk szerinti ingatlanvagyonuk a franciaországi vagyonuk kevesebb mint 50%?át teszi ki. E rendelkezés alkalmazásában nem min?sül ingatlanvagyonnak a 990D. cikkben említett jogi személyek vagy köztes személyek azon vagyonuk, amelyet az ingatlanágazatban folytatott tevékenységt?l eltér? üzleti tevékenységük céljára használnak fel;

2° Azon jogi személyekre, amelyek székhelye olyan országban vagy területen található, amely az adókijátszás vagy adóelkerülés elleni küzdelem jegyében közigazgatási segítségnyújtási egyezményt kötött Franciaországgal, és amelyek legkés?bb minden év május 15?éig a 990F. cikkben meghatározott rendeletben el?írt helyen bejelentik a január 1?jén tulajdonukban lévő ingatlanok helyét, megnevezését és értékét, továbbá bejelentik ugyanezen időpont vonatkozásában a tagjaik nevét és címét, valamint az egyes tagok részvényeinek vagy részesedésének arányát;

3° Azon jogi személyekre, amelyek tényleges üzletvezetési hellyel rendelkeznek Franciaországban, és más jogi személyekre, amelyek valamely szerz?dés értelmében nem sújthatók nagyobb adóteherrel, ha a január 1?jén tulajdonukban lévő ingatlanok helyét és megnevezését, a részvényeseik, a résztulajdonosaik és egyéb tagjaik nevét és címét, valamint azok részvényeinek, részesedéseinek vagy egyéb jogainak arányát, illetve adóillet?ségük igazolását minden évben bejelentik, illetve az adóhatósághoz – annak kérésére – benyújtják, illetve arra bejelentési kötelezettséget vállalnak, és azt betartják [...]” [nem hivatalos fordítás]

8 A Párizsban, 1970. szeptember 8-án aláírt záradékkal módosított, a Francia Köztársaság és a Luxemburgi Nagyhercegség között a jövedelem- és a vagyonadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről, valamint a kölcsönös közigazgatási segítségnyújtás szabályainak megállapításáról szóló, Párizsban, 1958. április 1-jén aláírt egyezmény (a továbbiakban: 1958. április 1-jei egyezmény) 21. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„A két szerződő állam egyikének állampolgárait és társaságait, illetve egyéb csoportosulásait nem sújthatja a másik államban az utóbbi állam állampolgárait és társaságait, illetve egyéb csoportosulásait terhelő adóteher, illetve magasabb adóteher.” [nem hivatalos fordítás]

9 Az 1958. április 1-jei egyezmény 22. cikkének (1) bekezdése elírja:

„A két állam illetékes hatóságai viszonzóság alapján hivatalból vagy kérelemre kicserélhetik a két állam adójogi szabályozása értelmében a rendes közigazgatási gyakorlat során megszerezhető és a jelen egyezmény megfelelő alkalmazásához szükséges információkat [...]” [nem hivatalos fordítás]

10 Az 1958. április 1-jei egyezményre vonatkozó 1970. szeptember 8-i jegyzékváltás szerint a francia és a luxemburgi kormány úgy vélte, hogy „ezen egyezmény a hatálybalépése óta nem alkalmazandó a vonatkozó luxemburgi jogszabályok (jelenleg az 1929. július 31-i törvény és az 1937. december 27-i törvényrendelet) szerinti holdingtársaságokra, sem a Franciaországban adójogi illetéssel rendelkező személy által e társaságokból szerzett jövedelemre, sem pedig e személynek az e társaságokban meglévő részesedéseire”.

11 A Francia Köztársaság és a Luxemburgi Nagyhercegség közötti, Párizsban, 1930. március 31-én aláírt letelepedési egyezmény a legnagyobb kedvezményes elbánás elvét írja elő.

12 Az utóbbi egyezmény 9. cikke értelmében „a két Magas Szerződő Fél kötelezettséget vállal arra, hogy a lehető leghamarabb speciális egyezményt köt az állampolgárokat és a társaságokat terhelő adók, illetékek és hozzájárulások tárgyában, valamint a kettős adóztatásra vonatkozó kérdések rendezésére”.

Az alapügy és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

13 Az ELISA luxemburgi jog alá tartozó, az 1989. március 24-i nagyhercegi rendelettel (Mém. A 1989., 181. o.) módosított, a pénzügyi befektető társaságokra (Holding companies) vonatkozó adórendszerrel szóló, 1929. július 31-i törvény [loi du 31 juillet 1929 sur le régime fiscal des sociétés de participations financières] (Mém. 1929., 685. o.) rendelkezései értelmében létrejött holdingtársaság.

14 E törvény 1. cikkének második albekezdése értelmében a holdingtársaság jövedelemadó-, többletadó- és kiegészítőadó, valamint forrásadó-mentességet élvez, valamint a helyi adó alól is mentesül. A szóban forgó törvény 1. cikkének hatodik albekezdése értelmében az ellenőrzés és vizsgálat lefolytatása az adóhatóság [administration de l'enregistrement] hatáskörébe tartozik, továbbá a társaság adójogi helyzetére vonatkozó tények és adatok, valamint a társaságot terhelő adók és illetékek megfelelő és pontos beszedésének biztosításához és ellenőrzéséhez szükséges adatok felderítésére és vizsgálatára korlátozódik.

15 Az elztes döntéshozatalra utaló határozat szerint az ELISA több ingatlannal is rendelkezik Franciaország területén, és ezen a címen a vitatott adót bevezet? CGI 990D. és azt követ? cikkei rendelkezéseinek hatálya alá tartozik.

16 Az elztes döntéshozatalra utaló határozatból az is kit?nik, hogy az ELISA a törvény által elírt bevallásokat benyújtotta, azonban nem fizette meg a megfelel? adót. Miután az adóhatóság [administration des impôts] ezen adó vonatkozásában 1997. december 18?án fizetési meghagyást küldött e társaságnak, intézkedett az adó beszedésér?l. Mivel az ELISA panaszát elutasították, keresetet indított a Tribunal de grande instance de Paris (párizsi elsőfokú bíróság) el?tt a Directeur général des impôts ellen a szóban forgó adók alóli mentesülése érdekében.

17 Mivel keresetét 1999. október 28?án a Tribunal de grande instance de Paris, majd 2001. július 5?én a Cour d'appel de Paris (párizsi fellebbviteli bíróság) is elutasította, az ELISA felülvizsgálati eljárást indított.

18 A Cour de cassation (Semmít?szék) felfüggesztette az eljárást, és elztes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Az EK?Szerz?dés 52. és azt követ?, valamint a 73b. és azt követ? cikkeivel ellentétes?e az olyan szabályozás, mint amelyet a [CGI] 990D. és azt követ? cikkei elírnak, amely mentesíti a franciaországi tényleges üzletvezetési hellyel rendelke? jogi személyeket a Franciaországban fekv? ingatlanjaik után fizetend? [vitatott] adó alól, és e mentességet azon jogi személyek tekintetében, amelyek tényleges üzletvezetési helye más, az Európai Unión belüli vagy azon kívüli országban található, attól teszi függ?vé, hogy Franciaország és ezen ország kötött?e közigazgatási segítségnyújtási egyezményt az adókijátszás és adóelkerülés elleni küzdelem területén, illetve attól a körülményt?l, hogy az állampolgárság alapján történ? hátrányos megkülönböztetés tilalmát rögzít? valamely egyezmény alapján e jogi személyeket terhel? adó nem lehet magasabb, mint azon jogi személyeké, amelyek tényleges üzletvezetési helye Franciaországban található?

2) Vagyonadónak min?sül?e a [77/799] irányelv értelmében az olyan adó, mint amilyen a vitatott adó?

3) Igenl? válasz esetén a [77/799] irányelv által a kölcsönös adóügyi együttm?ködés keretében a tagállamokra rótt kötelezettségekkel ellentétes?e az, ha a tagállamok valamely kétoldalú adóügyi együttm?ködési egyezményb?l ered?en ugyanilyen kötelezettségeket állapítanak meg, amelyeket viszont nem terjesztenek ki olyan adóalanyok csoportjára, mint a luxemburgi holdingtársaságok?

4) Az a tagállam, amely a hátrányos megkülönböztetés tilalmát rögzít? adóügyi egyezményt kötött egy másik, az Európai Unión belüli vagy azon kívüli országgal, köteles e az EK?Szerz?dés 52. és azt követ?, valamint a 73b. és azt követ? cikkei alapján arra, hogy az e tiltó rendelkezésben foglaltakkal azonos kedvezményt biztosítson azon jogi személy számára, amelynek tényleges üzletvezetési helye valamely másik tagállam területén található, ha e jogi személy egy vagy több ingatlannal rendelkezik az el?bbi tagállam területén, és az utóbbi és az el?bbi tagállam nem állapodott meg ezzel egyenérték? rendelkezésben?”

Az elztes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l

19 Előzetesen meg kell állapítani, hogy az alapügy valamennyi harmadik államot kizárva, tagállamokkal kapcsolatos tényállásra vonatkozik. Következésképpen az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre adott válaszok kizárólag a tagállamok közötti kapcsolatokra vonatkoznak.

A második kérdésről

20 Az elsőként vizsgálándó második kérdésével az előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy a vitatott adó a 77/799 irányelv 1. cikke értelmében vagyoadónak minősül-e.

21 E tekintetben arra kell emlékeztetni első sorban, hogy a 77/799 irányelv 1. cikkének (2) bekezdéséből kitűnik, hogy jövedelmet és vagyont terhelő adónak kell tekinteni – az adók kivetésének módjától függetlenül – az összes jövedelemre, az összes vagyona vagy a jövedelem vagy a vagyona egyes elemeire kivetett adókat, beleértve az ingó és ingatlan vagyona értékesítéséből származó nyereségre kivetett adókat, a vállalkozások által kifizetett bérek és keresetek összegeire kivetett adókat, valamint a vagyonnövekedést terhelő adót.

22 E rendelkezésből egyértelműen következik, hogy az összes jövedelemre és az összes vagyona kivetett adón kívül a 77/799 irányelv a vagyona vagy a jövedelem egyes elemeire kivetett adókra is vonatkozik. Az ilyen adók tehát megnevezésüktől függetlenül szintén azokhoz az adókhoz tartoznak, amelyek tekintetében a tagállamok illetékes hatóságai a 77/799 irányelv értelmében kicserélnék minden olyan információt, amely lehetővé teszi számukra a szóban forgó adók pontos megállapítását.

23 Másodsorban a 77/799 irányelv 1. cikkének (3) bekezdése szerint az e cikk (2) bekezdésében említett adók Franciaország tekintetében többek között az impôt sur le revenu (jövedelemadó), az impôt sur les sociétés (társasági adó), a taxe professionnelle (ipari és kereskedelmi adó), a taxe foncière sur les propriétés bâties (beépített telek utáni telekadó) és a taxe foncière sur les propriétés non-bâties (beépítetlen telek utáni telekadó).

24 A 77/799 irányelv 1. cikkének (3) bekezdéséből egyértelműen következik, hogy nem taxatív az e cikkben felsorolt adójegyzék.

25 E körülmények között mindenekelőtt el kell utasítani azon érvelést, amely szerint – mivel a vitatott adó nem szerepel a 77/799 irányelv 1. cikkének (3) bekezdésében említett adók között – ezen irányelv nem alkalmazható az alapügyben.

26 A 77/799 irányelv 1. cikkének (3) bekezdésében szereplő adójegyzék nem taxatív jellegét erősíti ugyanezen cikk (4) bekezdése is, amely előírja, hogy a tagállamok illetékes hatóságai kicserélnék egymással minden olyan információt, amely lehetővé teszi számukra a jövőben kivetendő, a fentiekkel megegyező vagy a fentiekhez hasonló olyan adók pontos megállapítását, amelyeket a szóban forgó cikk (3) bekezdésében említett adók mellett vagy helyett vezetnek be.

27 Miközben a francia kormány elismeri, hogy a 77/799 irányelv 1. cikkének (3) bekezdésében szereplő adójegyzék nem taxatív, fenntartja, hogy a vitatott adó jellemzői nem teszik lehetővé, hogy a 77/799 irányelv 1. cikkének (1)–(3) bekezdése értelmében vagyoadónak minősüljön, és így az utóbbi irányelv nem alkalmazható az alapügyben.

28 E tekintetben a szóban forgó kormány úgy érvel egyrészt, hogy a vitatott adó nem a természetes személyeket érinti, hanem a jogi személyeket, másrészt pedig ezen adó az adókikerülés elleni küzdelmet szolgálja.

29 A hivatkozott első érvet illetően mindenekelőtt meg kell állapítani, hogy a 77/799 irányelv 1. cikkének (3) bekezdéséből kitűnik, hogy a jogi személyeket terhelő adók – mint például a 77/799

irányelv 1. cikkének (3) bekezdésében hivatkozott *taxe professionnelle* – is azon adók közé sorolhatók, amelyek vonatkozásában a tagállamok illetékes hatóságai kicserélnek egymással minden olyan információt, amely lehetővé teszi számukra ezen adók pontos megállapítását.

30 Következésképpen el kell utasítani azon érvelést, amely szerint a 77/799 irányelvben említett adók nem vonatkoznak a jogi személyekre.

31 A francia kormány második érvét illetően meg kell állapítani, hogy ha a vitatott adó az adókikerülés elleni küzdelmet is szolgálja, önmagában e megfontolás semmiképpen nem kérdőjelezné meg a 77/799 irányelv alapügyre való alkalmazhatóságát.

32 Ezenkívül emlékeztetni kell arra, hogy éppen az adókijátszás és adókikerülés elleni küzdelem, valamint a jövedelem- és vagyoadó pontos megállapíthatósága érdekében hozta létre a 77/799 irányelv azokat a rendszereket, amelyek célja az adóhatóságok együttműködésének megerősítése a Közösségen belül (lásd ebben az értelemben többek között a C-420/98. sz. W. N. ügyben 2000. április 13-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-2847. o.] 22. pontját, valamint a C-533/03. sz., Bizottság kontra Tanács ügyben 2006. január 22-én és 26-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-1025. o.] 70. és 71. pontját).

33 Mindazonáltal úgy tűnik, hogy ezen érvelésével a francia kormány arra kíván rámutatni, hogy a vitatott adó a 77/799 irányelv értelmében nem minősül vagyoadónak. Ezen állítást erősíti meg állítólag az a tény, hogy a vitatott adó a jogi személyeket terheli.

34 Ezen érvelést el kell tehát utasítani.

35 Ugyanis attól eltekintve, amint azt a jelen ítélet 29. pontja is kiemeli, hogy a 77/799 irányelv semmiképpen sem zárja ki hatálya alól a jogi személyeket terhelő adókat, emlékeztetni kell arra, hogy a vitatott adó azon jogi személyeket terheli, amelyek Franciaországban fekvő ingatlanok tulajdonosai, és e javak értéke alapján határozzák meg a mértékét.

36 Meg kell állapítani, hogy az említett adó az érintett jogi személy vagyonának egy részét terheli. Azon adók közé tartozik tehát, amelyeket megnevezésüktől függetlenül a jövedelem vagy a vagyon egyes elemeire vetnek ki a 77/799 irányelv 1. cikke (2) bekezdésének értelmében.

37 A fenti megfontolásokra tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a vitatott adó a 77/799 irányelv 1. cikkének (3) bekezdésében említett, és az ezen irányelv 1. cikkének (2) bekezdése szerinti – a vagyon egyes elemeire kivetett – adókhoz hasonló jellegű adó.

A harmadik kérdésről

38 E kérdés megválaszolásához emlékeztetni kell egyrészt a 77/799 irányelv vonatkozó rendelkezéseiből eredő tagállami kötelezettségekre, másrészt pedig azokra a kötelezettségekre, amelyek a jelen ügyben az 1958. április 1-jei egyezmény alapján hárulnak az érintett két tagállamra.

39 A 77/799 irányelvben eredő kötelezettségeket illetően először is pontosítani kell, hogy az utóbbi 1. cikke (1), (2) és (3) bekezdése rendelkezéseinek együttes értelmezése szerint a tagállamok illetékes hatóságai minden olyan információt kicserélnek egymással, amelyek lehetővé teszik a jövedelmet és a vagyont terhelő adó, valamint a hasonló adók – mint például a vitatott adó – pontos megállapítását.

40 Továbbá a 77/799 irányelv 2. cikke értelmében erre az információcserére az érintett tagállam illetékes hatóságának kérésére kerül sor. Emellett az irányelv 3. cikkéből kitűnik, hogy a tagállamok illetékes hatóságai előzetes kérelem nélkül, automatikusan vagy ezen irányelv 4. cikke

szerint önkéntesen is információt cserélnek a szóban forgó irányelvben említett meghatározott esetekben.

41 E tekintetben a 77/799 irányelv 8. cikkének (1) bekezdése elírja, hogy ezen irányelv nem kötelez a vizsgálatok elvégzésére vagy az információ szolgáltatására, amennyiben az információt szolgáltató tagállam törvényei vagy igazgatási gyakorlata alapján az illetékes hatóság nem végezheti el e vizsgálatokat, illetve nem gyűjtheti össze és használhatja fel ezen állam saját céljaira ezen információt.

42 Végül a 77/799 irányelv 11. cikke értelmében annak rendelkezései nem korlátozzák az egyéb jogszabályokból eredő, az információcserére vonatkozó szélesebb körű kötelezettségek teljesítését.

43 Az 1958. április 1-jei egyezményből eredő kötelezettségeket illetően, az utóbbi 22. cikkének (1) bekezdése elírja, hogy a két érintett állam – a jelen esetben a Francia Köztársaság és a Luxemburgi Nagyhercegség – igazgatási hatóságai viszonyosság alapján hivatalból vagy kérelemre kicserélhetik a két állam adójogi szabályozása értelmében a rendes közigazgatási gyakorlat során megszerezhető és az egyezmény megfelelő alkalmazásához szükséges információkat. Ezen információcsere nem vonatkozik azonban a luxemburgi jog alá tartozó holdingtársaságokra.

44 A szóban forgó egyezmény rendelkezéseiből egyértelműen kitűnik, hogy az utóbbi a 77/799 irányelvben eredő kötelezettségekhez hasonló jellegű kötelezettségeket ír elő.

45 A kérdést előterjesztő bíróság e körülmények között vizsgálja, hogy az adózás vonatkozásában a 77/799 irányelv révén a tagállamokra háruló kölcsönös segítségnyújtásra irányuló kötelezettségekkel ellentétes-e az 1958. április 1-jei egyezményből eredő kötelezettségek tagállami alkalmazása.

46 E tekintetben első sorban meg kell állapítani, hogy a szóban forgó egyezményből eredő kötelezettségek nem befolyásolják a 77/799 irányelv alkalmazhatóságát. A görög kormány szerint e kötelezettségek mindenképpen az irányelv 11. cikke alá tartoznak, amely elírja, hogy e rendelkezések nem korlátozzák az egyéb jogszabályokból eredő, az információcserére vonatkozó szélesebb körű kötelezettségek teljesítését.

47 Ezen érvelést mindenekelőtt el kell utasítani. Ugyanis nem fér kétség ahhoz, hogy a luxemburgi jog alá tartozó holdingtársaságokat illetően az 1958. április 1-jei egyezményből eredő kötelezettségek az információcsere vonatkozásában nem rendelkeznek szélesebb körű hatállyal. Viszont szűkítik, sőt kizárják a szóban forgó információcserét, amennyiben az utóbbi az említett holdingtársaságokat érintő információra vonatkozik.

48 Következésképpen a 77/799 irányelv 11. cikkére nem lehet érvényesen hivatkozni az alapeljárásban.

49 Másodsorban a francia kormány azt állítja, hogy a 77/799 irányelv 8. cikke (1) bekezdésének rendelkezéseiből következik, hogy azzal a jelen esetben nem ellentétes az 1958. április 1-jei egyezmény alkalmazása, amely az érintett nemzeti hatóságok közötti információcsere-rendszerből kizárja a luxemburgi jog alá tartozó holdingtársaságokat.

50 E tekintetben a 77/799 irányelv 8. cikkének (1) bekezdéséből következik, hogy az nem kötelezi a tagállamokat a vizsgálatok elvégzésére vagy az információ szolgáltatására, amennyiben az információt szolgáltató tagállam törvényei vagy igazgatási gyakorlata alapján az illetékes hatóság nem végezheti el e vizsgálatokat, illetve nem gyűjtheti össze, és nem használhatja fel ezen állam saját céljaira ezen információt.

51 A francia kormány szerint a vonatkozó luxemburgi jogszabályok annak megkövetelésére szorítkoznak, hogy a luxemburgi jog alá tartozó holdingtársaságok szolgáltatassanak információt a jogállásuk tekintetében, és elírja, hogy az adózási célból nem kérhet tőlük információ.

52 Következésképpen, ha helytállóak a vonatkozó luxemburgi jogszabályok, aminek vizsgálata a kérdést elterjesztő bíróság feladata, akkor a tagállamok közvetlen és közvetett adóztatás területére vonatkozó kölcsönös segítségnyújtása tekintetében a luxemburgi jog alá tartozó holdingtársaságok esete a 77/799 irányelv 8. cikkének (1) bekezdése alá tartozik.

53 Ugyanez a helyzet az 1958. április 1-jei egyezmény tekintetében is, amelyből az következik, hogy a szerződő felek az egyezményben meghatározott információs rendszerből kizárták a szóban forgó holdingtársaságokat.

54 Ugyanis az 1958. április 1-jei egyezmény kizárólag a vonatkozó luxemburgi szabályozás állapotát tükrözi, így ezen egyezmény – a korlátozott hatályára tekintettel – szintén a 77/799 irányelv 8. cikkének (1) bekezdése alá tartozik.

55 E körülmények között a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 77/799 irányelvvel és különösen 8. cikkének (1) bekezdésével nem ellentétes, ha két tagállam a jövedelem- és a vagyonadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről, valamint a kölcsönös közigazgatási segítségnyújtás szabályainak megállapításáról olyan nemzetközi egyezményt köt, amely az egyik tagállam vonatkozásában kizárja a hatálya alól a szóban forgó irányelv által szabályozott valamely adó fizetésére kötelezett személyek egy csoportját, feltéve hogy az információt szolgáltató tagállam törvényei vagy igazgatási gyakorlata alapján az illetékes hatóság nem végezheti el e vizsgálatokat, illetve nem gyűjtheti össze és nem használhatja fel e tagállam saját céljaira ezen információt, aminek ellenőrzése a kérdést elterjesztő bíróság feladata.

Az első kérdésről

56 Első kérdésével az elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a Szerződésnek a letelepedés szabadságára és a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel ellentétes-e az olyan nemzeti szabályozás, mint amilyen az alapügyben felmerült, amely a franciaországi illetőségű társaságokat mentesíti a vitatott adó alól, míg e mentességet a más tagállamban illetéssel rendelkező társaságok esetében attól teszi függővé, hogy a Francia Köztársaság és ezen ország kötött-e közigazgatási segítségnyújtási egyezményt az adókijátszás és adóelkerülés elleni küzdelem területén, illetve az állampolgárság alapján történő hátrányos megkülönböztetés tilalmát rögzítő valamely szerződés alapján e társaságokat terhelő adó nem lehet magasabb a franciaországi illetőségű társaságokra háruló adónál.

57 Mivel a kérdést elterjesztő bíróság a letelepedési szabadság tekintetében a Szerződés 52. cikkének, a tőke szabad mozgása vonatkozásában pedig a Szerződés 73b. cikkének értelmezését kéri a Bíróságtól, meg kell határozni, hogy az alapügyben felmerült nemzeti szabályozás érinti-e ezen szabadságokat.

58 A Szerződés 73b. cikkét illetően emlékeztetni kell arra, hogy a más tagállam területén található ingatlanok megszerzéséhez, hasznosításához és elidegenítéséhez fűződő, az

EK?Szerz?dés 54. cikke (3) bekezdésének e) pontjából (jelenleg, módosítást követ?en az EK 44. cikk (2) bekezdésének e) pontja) következ?en a letelepedés jogának szükséges kiegészítését képez? jog a gyakorlása során t?kemozgást idéz el? (a C?370/05. sz. Festersen?ügyben 2007. január 25?én hozott ítélet [az EBHT?ban még nem tették közzé] 22. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

59 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a t?kemozgások körébe tartoznak azok a m?veletek, amelyekkel valamely tagállam területén az ott lakóhellyel nem rendelkező személyek ingatlanberuházást hajtanak végre, amint az a Szerz?dés (Amszterdami Szerz?dés által hatályon kívül helyezett) 67. cikkének végrehajtásáról szóló, 1988. június 24?i 88/361/EGK tanácsi irányelv (HL L 178., 5. o.; magyar nyelvű különkiadás 10. fejezet, 1. kötet, 10. o.) I. mellékletében szerepl? t?kemozgások nómenklatúrájából következik, amely nómenklatúra a t?kemozgás fogalmának meghatározása kapcsán megtartotta irányadó szerepét (lásd a fent hivatkozott Festersen?ügyben hozott ítélet 23. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

60 Nem vitatott, hogy az alapügy felperese luxemburgi jog alá tartozó holdingtársaságként ingatlan javakat vásárolt Franciaországban. Nem fér kétség ahhoz, hogy e határokon átnyúló befektetés a szóban forgó nómenklatúra szerint t?kemozgásnak min?sül (lásd a C?376/03 sz. D.?ügyben 2005. július 5?én hozott ítélet [EBHT 2005., I?5821. o.] 24. pontját).

61 Következésképpen az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapügyben felmerült, érinti a t?ke szabad mozgását.

62 A Szerz?dés 52. cikkét illet?en a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy a letelepedés szabadsága, amelyet e cikk ismer el a Közösség állampolgárainak, és amely magában foglalja a jogot a gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történ? megkezdésére és folytatására, vállalkozások alapítására és irányítására a letelepedés tagállamának joga által a saját állampolgáira el?írtakkal azonos feltételek szerint, magában foglalja, hogy a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyek létesít? okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye a Közösség területén van, jogosultak tevékenységüket az érintett tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselő útján gyakorolni (lásd a C?471/04. sz., Keller Holding ügyben 2006. február 23?án hozott ítélet [az EBHT 2006., I?2107. o.] 29. pontját és a C?386/04. sz., Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben 2006. szeptember 14?én hozott ítélet [EBHT 2006., I?8203. o.] 17. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

63 Ezenkívül a letelepedés a Szerz?dés értelmében nagyon tág fogalom, amely magában foglalja a közösségi állampolgárok azon jogát, hogy tartósan és folyamatosan részt vegyenek a származási helyüktől eltér? tagállamok gazdasági életében, és hogy abból hasznot húzzanak, ami el?segíti a gazdasági és társadalmi kölcsönhatást a Közösségen belül a gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történ? gyakorlása területén (lásd többek között a fent hivatkozott Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben hozott ítélet 18. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

64 Ahhoz azonban, hogy a letelepedés jogára vonatkozó rendelkezéseket alkalmazni lehessen, elvben szükséges, hogy a fogadó tagállamban biztosítva legyen az állandó jelenlét, és ingatlan javak megszerzése vagy birtoklása esetén e javak aktív kezelése (a fent hivatkozott Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben hozott ítélet 19. pontja).

65 A jelen ügyben – bár az alapügy felperese franciaországi ingatlanok tulajdonjogával rendelkezik – sem a kérdést elterjesztő bíróság által bemutatott tényállásból, sem a Bíróság elé terjesztett észrevételekből nem következik, hogy a tevékenységének gyakorlása keretében rendelkezik e javakkal, vagy hogy maga kezeli ingatlanvagyonát.

66 Következésképpen meg kell állapítani, hogy a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezések fő szabály szerint nem alkalmazhatók olyan körülmények között, mint amelyeket az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban előterjesztettek.

67 A fenti megfontolásokból következően azt kell megvizsgálni, hogy akadályozza-e a tőkemozgást az olyan nemzeti szabályozás, mint amilyen az alapügyben szerepel.

68 E tekintetben előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban e hatáskörüket a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (lásd többek között a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7477. o.] 19. pontját; a C-292/04. sz., Meilicke és társai ügyben 2007. március 6-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 19. pontját és a C-157/05. sz. Holböck-ügyben 2007. május 24-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 21. pontját).

69 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából az is következik, hogy a Szerződés 73b. cikkének (1) bekezdése szerint a tiltott, tőkemozgást korlátozó intézkedések azon intézkedéseket foglalják magukban, amelyek alkalmasak arra, hogy eltántorítsák a külföldieket attól, hogy valamely tagállamban beruházásokat hajtsanak végre, illetve az említett tagállam lakosait attól, hogy más államokban hajtsanak végre beruházásokat (a fent hivatkozott Festersen ügyben hozott ítélet 24. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

70 Azon jogi személyek, amelyek tényleges üzletvezetési helye Franciaországban található, a CGI 990E. cikkének 3. pontja értelmében mentesek a vitatott adó alól, ha a január 1-jén tulajdonukban lévő ingatlanok helyét és megnevezését, a részvényeseik, a résztulajdonosaik és egyéb tagjaik nevét és címét, valamint azok részvényeinek, részesedéseinek vagy egyéb jogainak arányát, valamint adójogi illetőségük igazolását minden évben bejelentik, illetve az adóhatósághoz – annak kérésére – benyújtják, illetve arra bejelentési kötelezettséget vállalnak, és azt betartják.

71 Azon jogi személyeket illetően, amelyek Franciaországtól eltérő államban rendelkeznek székhellyel, a CGI 990E. cikkének 2. pontja előírja, hogy mentesek a vitatott adó alól – a Franciaországban található tényleges üzletvezetési hellyel rendelkező jogi személyekhez hasonlóan – ha minden évben bejelentik a január 1-jén tulajdonukban lévő ingatlanok helyét, megnevezését és értékét, továbbá ugyanezen időpont vonatkozásában a tagjaik nevét és címét, valamint az egyes tagok részvényeinek vagy részesedésének arányát.

72 Mindazonáltal – a CGI ugyanezen rendelkezése értelmében – mindemellett szükséges, hogy az adókijátszás és az adókikerülés elleni küzdelem területén kölcsönös segítségnyújtási egyezmény álljon fenn, vagy a CGI 990E. cikkének 3. pontja értelmében olyan szerződés, amely szerint az érintett jogi személyekre nem hárulhat súlyosabb adóteher, mint a Franciaországban található tényleges üzletvezetési hellyel rendelkező jogi személyekre.

73 A CGI 990E. cikkének 2. pontjában foglalt mentességet illetően megkötötték a cikk által hivatkozott egyezményt, azonban a luxemburgi jog alá tartozó holdingtársaságokat – mint például az alapügy felperesét – kizárták a hatálya alól, és így nem hivatkozhatnak a vitatott adó alóli mentességre.

74 Azon jogi személyek tekintetében, amelyeknek nem Franciaországban található az üzletvezetési helyük, és amelyek nem hivatkozhatnak a CGI 990E. cikkének 3. pontjában meghatározott mentességre, meg kell állapítani, hogy a mai napig nem jött létre a kettős adóztatás kérdéseit rendező speciális egyezmény a Francia Köztársaság és a Luxemburgi Nagyhercegség között. Az adóhatóság e körülmények között, amint azt az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban is egyértelműen jelezték, elutasította az alapügyben a CGI 990E. cikke 3. pontjának rendelkezései alapján a felperes által előterjesztett, a vitatott adó alóli mentesítésre irányuló kérelmet.

75 A fenti megfontolásokból következik, hogy a CGI 990D. és 990E. cikkének 2. és 3. pontja alapján a vitatott adó alóli mentesüléshez a nem franciaországi üzletvezetési hellyel rendelkező jogi személyeknek az egyéb adóalanyoktól eltérően egy további feltételnek, úgymint a Francia Köztársaság és az érintett állam között létrejött egyezmény fennállásához kapcsolódó feltételnek is meg kell felelniük.

76 E tekintetben ki kell emelni, hogy ilyen egyezmény hiányában a nem franciaországi üzletvezetési hellyel rendelkező jogi személy hiába kéri a CGI 990D. és 990E. cikkének 2. és 3. pontja alapján a vitatott adó alóli mentesítést. Márpedig – mivel kizárólag az érintett államok dönthetnek az egyezmény megkötéséről – úgy tűnik, hogy a kölcsönös segítségnyújtási egyezményekre vagy szerződésre vonatkozó feltétel a jogi személyek e csoportját tekintve *de facto* olyan rendszert hoz létre, amelyben állandósul a vitatott adó alóli mentesség lehetetlensége.

77 Következésképpen a vitatott adó alóli mentesítés érdekében az alapügyben felmerült nemzeti szabályozásban előírt követelmények csökkentik a külföldi illetőségű társaságok – mint például a luxemburgi jog alá tartozó holdingtársaságok – számára a franciaországi ingatlanbefektetések vonzerejét.

78 Így tehát a szóban forgó szabályozás a kérdéses jogi személyek tekintetében korlátozza a tényleges szabad mozgását, amely fő szabály szerint ellentétes az Szerződés 73b. cikkével.

79 E körülmények között harmadsorban és legutolsósorban meg kell vizsgálni, hogy a vitatott adóból eredő korlátozást nem indokolja-e nyomós közérdek.

80 E tekintetben a francia kormány azt állítja, hogy a vitatott adó az adókijátszás elleni küzdelem egyik intézkedése, amelynek célja, hogy arra ösztönözze a franciaországi ingatlan tulajdonjogával közvetetten vagy közvetlenül rendelkező jogi személyeket, hogy felfedjék természetes vagy jogi személy tagjaik személyazonosságát.

81 Nem vitatott, hogy a Bíróság ítélezési gyakorlatából következik, hogy az adókijátszás elleni küzdelem nyomós közérdeknek minősül, amely indokolhatja valamely mozgásszabadság korlátozását (lásd a fent hivatkozott *Centro di Musicologia Walter Stauffer* ügyben hozott ítélet 32. pontját, valamint a C-150/04. sz., Bizottság kontra Dánia ügyben 2007. január 30-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 51. pontját és az ott hivatkozott ítélezési gyakorlatot).

82 Mindazonáltal a szóban forgó korlátozásnak alkalmasnak kell lennie a kitűzött cél elérésére, és nem haladhatja meg az elérni kívánt cél megvalósításához szükséges mértéket (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott *Manninen* ügyben hozott ítélet 29. pontját; a fent hivatkozott *Centro di Musicologia Walter Stauffer* ügyben hozott ítélet 32. pontját; a fent hivatkozott Bizottság kontra Dánia ügyben hozott ítélet 46. pontját és a C-522/04. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 2007. július 5-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 47. pontját).

83 Meg kell tehát vizsgálni, hogy a vitatott adó alkalmas-e az adókijátszás elleni küzdelemre,

és nem haladja-e meg az e cél megvalósításához szükséges mértéket.

84 A francia kormány szerint a vitatott adó célja, hogy visszatartsa a francia vagyonadó alanyait attól, hogy megkerüljék ezen adót, franciaországi ingatlanok tulajdonjogát megszerző társaságokat alapítva olyan országokban, amelyek nem kötöttek a Francia Köztársasággal közigazgatási segítségnyújtási egyezményt, illetve állampolgárság alapján történő hátrányos megkülönböztetés tilalmát rögzítő valamely egyezményt, amely alkalmazásában az e társaságokat terhelő adó nem lehet magasabb a franciaországi illetőségű társaságokénál.

85 A vitatott adó célja különösen azon gyakorlat elleni küzdelem, hogy franciaországi adóilletőségű természetes személyek, akiknek az ingatlanai után a szabály szerint vagyonadót kell fizetni, más államban adóilletéssel rendelkező társaságokat alapítanak, ahonnan a Francia Köztársaság nem tudja megkérni az e társaságokban részesedéssel bíró természetes személyekre vonatkozó megfelelő információt.

86 Úgy tűnik tehát, hogy a mentesség alapvető feltétele tulajdonképpen az a biztosíték, hogy a francia adóhatóság a CGI 990E. cikkének megfelelően közvetlenül megkérhet minden információt a külföldi adóhatóságoktól, amely a Franciaországban található ingatlanon tulajdonjoggal vagy egyéb dologi joggal rendelkező társaságok által benyújtott bevallások, valamint a franciaországi adóilletőségű természetes személyek által a vagyonadó alá tartozó ingatlanok vonatkozásában benyújtott bevallások összevetéséhez szükséges.

87 Az e feltételnek meg nem felelő valamennyi társaság adóztatása révén az alapügyben érintett francia jogszabályok tulajdonképpen a természetes személyek által „fedőcégg”ként alapított társaságok tulajdonában lévő, ilyen társaságok hiányába vagyonadó alá tartozó ingatlanokat adóztatják.

88 A vitatott adó következképpen a Franciaországban a természetes személyekre háruló vagyonadó megfizetésének elkerülésére irányuló gyakorlat elleni küzdelmet szolgálja, vagy legalábbis csökkenti e gyakorlat vonzerejét. Alkalmasság tehát az adókijátszás elleni küzdelemre irányuló cél elérésére.

89 Már csak azt kell tehát megállapítani, hogy a vitatott adó nem haladja-e meg az e cél eléréséhez szükséges mértéket.

90 E tekintetben a francia kormány megerősíti, hogy a vitatott adó alóli mentesség szűkítő megközelítést teszi szükségessé az, hogy a francia adóhatóságok nehezen bizonyítják az adókijátszást olyan megbízható információk hiányában, amelyek lehetővé tennék az adóalanyok adóbevallásaiban szolgáltatott információk összevetését.

91 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adókijátszás elleni küzdelemre alapított indokolás csak akkor fogadható el, ha olyan, tisztán mesterséges megállapodásokra irányul, amelyek célja az adójogszabályok megkerülése, ami kizár minden, az adókijátszásra vonatkozó általános vélelmet. Az adómegkerülésre vagy az adókijátszásra vonatkozó általános vélelem tehát nem elegendő a Szerződés céljait sértő adójogi intézkedés igazolására (lásd ebben az értelemben a C-478/98. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 2000. szeptember 26-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-7587. o.] 45. pontját; a C-334/02. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2004. március 4-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-2229. o.] 27. pontját, valamint a C-196/04. sz., Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-7995. o.] 50. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

92 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint valamely tagállam hivatkozhat a 77/799

irányelvre annak érdekében, hogy megszerezzen valamely másik tagállam illetékes hatóságaitól a szóban forgó irányelv hatálya alá tartozó adók pontos megállapításához szükséges minden információt (lásd a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 71. pontját és a fent hivatkozott Bizottság kontra Dánia ügyben hozott ítélet 52. pontját). Emellett az elzetes döntéshozatalra elterjesztett második kérdésre adott válaszból következik, hogy a vitatott adó a 77/799 irányelv hatálya alá tartozik.

93 Nem vitatott, hogy a harmadik kérdésre adott válaszból következik, hogy az alapügy összefüggésében az 1985. április 1-jei egyezmény korlátozott hatálya a 77/799 irányelv 8. cikkének (1) bekezdésében foglalt információcserekorlátozásba illeszkedik, így a francia adóhatóságok a luxemburgi jog alá tartozó holdingtársaságok vonatkozásában adott esetben nem tudnak hatékonyan küzdeni az adókijátszás ellen.

94 Mindazonáltal az ítélkezési gyakorlatból az is kitunik, hogy bár a 77/799 irányelv 8. cikkének (1) bekezdése nem kötelezi együttmködésre a tagállamok adóhatóságait, ha az utóbbi jogszabályai vagy igazgatási gyakorlata alapján az illetékes hatóság nem végezheti el e vizsgálatokat, illetve nem gyjtheti össze, és nem használhatja fel ezen állam saját céljaira ezen információt, ezen együttmködés igénybevételének lehetetlensége nem indokolhatja az adókedvezmény elutasítását.

95 Ugyanis semmi sem gátolná az adóhatóságokat abban, hogy az adóalanytól olyan bizonyítékokat kérjenek, amelyeket az adó pontos megállapításához szükségesnek ítélnék, és adott esetben megtagadják az adómentességet, ha nem nyújtja be e bizonyítékokat (lásd a fent hivatkozott Bizottság kontra Dánia ügyben hozott ítélet 54. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

96 Így eleve nem zárható ki, hogy az adózó olyan vonatkozó okirati bizonyítékokat terjesszen el, amelyek valamely tagállam adóhatóságai részére lehetővé teszik annak pontos és egyértelmű ellenőrzését, hogy nem kísérli meg az adófizetés elkerülését vagy annak kijátszását (lásd ebben az értelemben a C-254/97 sz., Baxter és társai ügyben 1999. július 8-án hozott ítélet [EBHT 1999., I-4809. o.] 19. és 20. pontját és a C-39/04. sz., Laboratoires Fournier ügyben 2005. március 10-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-2057. o.] 25. pontját).

97 Továbbá meg kell állapítani, hogy – mivel az alapügyben valószínűleg nem lehet közvetlenül kérni a Luxemburgi Nagyhercegség adóhatóságai együttmködését – nehezebbé válhat az információk ellenőrzése.

98 Mindazonáltal e nehézség nem indokolja, hogy az e tagállamból származó befektetők által végrehajtott befektetések tekintetében feltétel nélkül elutasítsák az adókedvezmény nyújtását. Ugyanis, amikor a luxemburgi jog alá tartozó holdingtársaságok mentesítést kérnek a vitatott adó alól, a francia adóhatóságok – az adóztatás területén történő kölcsönös segítségnyújtásról szóló, illetve az állampolgárság alapján történő hátrányos megkülönböztetés tilalmát rögzítő egyezménytől függetlenül – e társaságoktól is kérhetnék a tulajdonjogaik és tulajdonosi szerkezetük teljes átláthatóságához általuk szükségesnek tartott bizonyítékokat.

99 A jelen esetben az alapügyben felmerült francia jogszabály nem teszi lehetővé a valamely kölcsönös segítségnyújtási egyezmény, illetve valamely állampolgárság alapján történő hátrányos megkülönböztetés tilalmát rögzítő adójogi egyezmény hatálya alá nem tartozó, de Franciaországban található ingatlanba befektető társaságok számára, hogy igazolást nyújtsanak be a résztulajdonosaik személyazonosságáról és a francia adóhatóságok által szükségesnek tartott minden egyéb információról. Következésképpen úgy tűnik, hogy e szabályozás mindenképpen akadályozza e társaságokat annak bizonyításában, hogy nem törekednek adókijátszásra.

100 Következésképpen a francia kormány kevésbé szigorú intézkedéseket is elfogadhatott volna az adókijátszás elleni küzdelem céljának elérése érdekében.

101 Így a vitatott adó nem indokolható ezen adókijátszás elleni küzdelemmel.

102 Az első kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy a Szerződés 73b. cikkét akként kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapügyben felmerült, amely a franciaországi illetőségű társaságokat mentesíti a vitatott adó alól, míg a más tagállamban illetőséggel rendelkező társaságok esetében e mentességet attól teszi függővé, hogy a Francia Köztársaság és ezen ország kötött-e kölcsönös segítségnyújtási egyezményt az adókijátszás és adóelkerülés elleni küzdelem területén, illetve az állampolgárság alapján történő hátrányos megkülönböztetés tilalmát rögzítő valamely szerződés alapján e társaságokat terhelő adó nem lehet magasabb a franciaországi illetőségű társaságokra háruló adónál, és amely szabályozás a más tagállambeli illetőséggel rendelkező társaságok számára nem teszi lehetővé, hogy igazolást nyújtsanak be ezen részesedéssel rendelkező természetes személyek személyazonosságáról.

A negyedik kérdésről

103 A Bíróságnak az első három kérdésre adott válaszára tekintettel nem szükséges válaszolni a kérdést elterjesztő bíróság által feltett negyedik kérdésre.

A költségekről

104 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést elterjesztő 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 (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

1) **A jogi személyek tulajdonában lévő, Franciaországban található ingatlanok forgalmi értéke után kivetett adó az 1992. február 25-ii 92/12/EGK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adóztatás területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-ii 77/799/EGK tanácsi irányelv 1. cikkének (3) bekezdésében említett, és az ezen irányelv 1. cikkének (2) bekezdése szerinti – a vagyon egyes elemeire kivetett – adókhoz hasonló jellegű adó.**

2) **A 92/12 irányelvvel módosított 77/799 irányelvvel és különösen 8. cikkének (1) bekezdésével nem ellentétes, ha két tagállam a jövedelem- és a vagyonadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről, valamint a kölcsönös közigazgatási segítségnyújtás szabályainak megállapításáról olyan nemzetközi egyezmény részese, amely az egyik tagállam vonatkozásában kizárja a hatálya alól a szóban forgó irányelv által szabályozott valamely adó fizetésére kötelezett személyek egy csoportját, feltéve hogy az információt szolgáltató tagállam törvényei vagy igazgatási gyakorlata alapján az illetékes hatóság nem**

végezheti el e vizsgálatokat, illetve nem gyűjtheti össze és nem használhatja fel e tagállam saját céljaira ezen információt, aminek ellenőrzése a kérdést elterjesztő bíróság feladata.

3) A Szerződés 73b. cikkét akként kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapügyben felmerült, amely a franciaországi illetőségű társaságokat mentesíti a vitatott adó alól, míg a más tagállamban illetőséggel rendelkező társaságok esetében e mentességet attól teszi függővé, hogy Franciaország és ezen állam kötött-e kölcsönös segítségnyújtási egyezményt az adókijátszás és adóelkerülés elleni küzdelem területén, illetve az állampolgárság alapján történő hátrányos megkülönböztetés tilalmát rögzítő valamely nemzetközi szerződés alapján e társaságokat terhelő adó nem lehet magasabb a franciaországi illetőségű társaságokra háruló adónál, és amely szabályozás a más tagállambeli illetőséggel rendelkező társaságok számára nem teszi lehetővé, hogy igazolást nyújtsanak be az ilyen társaságban részesedéssel rendelkező természetes személyek személyazonosságáról.

Aláírások

*Az eljárás nyelve: francia.