

C-72/09. sz. ügy

Établissements Rimbaud SA

kontra

Directeur général des impôts

és

Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence

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

„Közvetlen adózás – A tőke szabad mozgása – Az Európai Gazdasági Térségbe tartozó harmadik államban letelepedett jogi személyek – Valamely tagállamban található ingatlanok birtoklása – Ezen ingatlanok forgalmi értéke után kivetett adó – Az adómentesség megtagadása – Az adócsalás elleni küzdelem – Az EGT-Megállapodásra tekintettel történő értékelés”

Az ítélet összefoglalása

1. *Nemzetközi megállapodások – Az Európai Gazdasági Térséget létrehozó megállapodás – A tőke szabad mozgása – A közösségi rendelkezésekkel azonos jogi hatály*

(EUMSZ 63. cikk; EGT-Megállapodás, 40. cikk és XII. melléklet)

2. *Nemzetközi megállapodások – Az Európai Gazdasági Térséget létrehozó megállapodás – A tőke szabad mozgása – Korlátozások – Adójogszabályok – Jogi személyek tulajdonában lévő ingatlanok forgalmi értéke után kivetett adó*

(EGT-Megállapodás, 40. cikk)

1. Az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodás (EGT-Megállapodás) egyik fő célja az áruk, a személyek, a szolgáltatások és a tőke szabad mozgásának lehető legteljesebb megvalósítása az EGT egészében, úgy, hogy az Unió területén megvalósított belső piac kiterjedjen az Európai Szabadkereskedelmi Társulás (EFTA) államaira. Ennek érdekében az említett megállapodás számos rendelkezése a megállapodás lehető legegységesebb módon való értelmezésének biztosítására irányul az EGT egészében. Ennek keretében a Bíróság feladata annak biztosítása, hogy az EGT-Megállapodásnak az EUMSZ szabályaival lényegében azonos rendelkezéseit a tagállamokon belül azonos módon értelmezzék.

Az EGT-Megállapodás 40. cikkének rendelkezéseiből következik, hogy a bennük szereplő, a tőke szabad mozgásának korlátozását és a hátrányos megkülönböztetést tiltó szabályok az EGT-Megállapodásban részes – akár az Unióban, akár az EFTA-ban tagsággal rendelkező – államok közötti kapcsolatok tekintetében azonosak azokkal a szabályokkal, amelyeket az uniós jog a tagállamok közötti kapcsolatokban előír.

Ebből következik, hogy ugyan az EGT-Megállapodásban részes államokban illetéssel rendelkezők között a tőke szabad mozgására vonatkozó korlátozásokat az említett megállapodás XII. mellékletének 40. cikkére tekintettel kell értékelni, ezek a rendelkezések ugyanazzal a jogi hatállyal rendelkeznek, mint az EUMSZ 63. cikk rendelkezései.

(vö. 20–22. pont)

2. Az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodás (EGT-Megállapodás) 40. cikkével nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely az Európai Unió valamely tagállamának területén fekvő ingatlanok forgalmi értéke után fizetendő adó alól mentesíti az e tagállam területén székhellyel rendelkező társaságokat, és amely e mentességet az Európai Gazdasági Térségbe tartozó harmadik államban székhellyel rendelkező társaság esetében attól teszi függővé, hogy az említett tagállam és e harmadik állam kötött-e közigazgatási segítségnyújtási egyezményt az adókijátszás és adóelkerülés elleni küzdelem területén, vagy attól a körülménytől, hogy valamely, az állampolgárság alapján történő hátrányos megkülönböztetés tilalmát rögzítő nemzetközi szerződés alapján az e jogi személyeket terhelő adó nem lehet magasabb az érintett tagállamban letelepedett társaságokra háruló adónál.

Jóllehet ugyanis az ilyen szabályozás a jogi személyek számára a tőke szabad mozgásának korlátozását jelenti, amit az EGT-Megállapodás 40. cikke éppúgy főszabály szerint tilt, mint az EUMSZ 63. cikk, az adókijátszás elleni küzdelemre és az adóellenőrzések hatékonyságának megőrzésére alapított igazolást eltérően kell értékelni, mivel a tagállamok illetékes hatóságai közötti együttműködésnek a közvetlen és közvetett adóztatás területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló 77/799 irányelv által megállapított kerete nem alkalmazandó e hatóságok és a harmadik ország illetékes hatóságai között, amennyiben az adott harmadik ország nem vállalt kötelezettséget a kölcsönös segítségnyújtásra. E feltételek mellett valamely tagállam főszabály szerint jogszerűen megtagadhatja az ilyen kedvezmény nyújtását, amennyiben – különösen e harmadik ország információnyújtásra vonatkozó egyezményes kötelezettségének hiányában – lehetetlennek bizonyul az információknak az utóbbtól való beszerzése.

(vö. 29., 41., 44., 52. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2010. október 28.(*)

„Közvetlen adózás – A tőke szabad mozgása – Az Európai Gazdasági Térségbe tartozó harmadik államban letelepedett jogi személyek – Valamely tagállamban található ingatlanok birtoklása – Ezen ingatlanok forgalmi értéke után kivetett adó – Az adómentesség megtagadása – Az adócsalás elleni küzdelem – Az EGT-Megállapodásra tekintettel történő értékelés”

A C-72/09. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Cour de cassation (Franciaország) a Bírósághoz 2009. február 18-án érkezett, 2009. február 10-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **Établissements Rimbaud SA**

és

a **Directeur général des impôts,**

a **Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök, Juhász E., G. Arestis (előadó), T. von Danwitz és D. Šváby bírák,

főtanácsnok: N. Jääskinen,

hivatalvezető: N. Nanchev tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2010. február 3-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az Établissements Rimbaud SA képviseletében J.-P. Chevallier avocat,
- a francia kormány képviseletében G. de Bergues és J.-S. Pilczer, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviseletében M. Lumma és C. Blaschke, meghatalmazotti minőségben,
- az észt kormány képviseletében L. Uibo, meghatalmazotti minőségben,
- a görög kormány képviseletében S. Spyropoulos, Z. Chatzipavlou és M. Tassopoulou, meghatalmazotti minőségben,
- a spanyol kormány képviseletében M. Muñoz Pérez, meghatalmazotti minőségben,
- az olasz kormány képviseletében I. Bruni, meghatalmazotti minőségben, segítőtje: P. Gentili avvocato dello Stato,
- a holland kormány képviseletében C.M. Wissels és M. de Mol, meghatalmazotti minőségben,
- a svéd kormány képviseletében A. Falk és A. Engman, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében I. Rao és I. Hutton, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében R. Lyal és J.-P. Keppenne, meghatalmazotti minőségben,

- az EFTA Felügyeleti Hatóság képviselőjében L. Armati, I. Hauger, B. Alterskjær és X. Lewis, meghatalmazotti minőségben,
- a Liechtensteini Hercegség képviselőjében S. Monauni-Tömördy, meghatalmazotti minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2010. április 29-i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem az Európai Gazdasági Térségr?l szóló 1992. május 2-i megállapodás (HL 1994. L. 1., 3. o.; a továbbiakban: EGT-Megállapodás) 40. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az Établissements Rimbaud SA társaság (a továbbiakban: Rimbaud) és a directeur général des impôts és a directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence (a továbbiakban: francia adóhatóság) között az említett társaságnak a jogi személyek birtokában lév? franciaországi ingatlanok forgalmi értéke után kivetett adó (a továbbiakban: vitatott adó) alá tartozása tárgyában folyamatban lév? eljárásban terjesztették el?.

Jogi háttér

Az EGT-Megállapodás

3 Az EGT-Megállapodás 40. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„E megállapodás rendelkezéseinek keretében a Szerz?d? Felek között a [Közösség] tagállamaiban vagy az [Európai Szabadkereskedelmi Társulás (EFTA)] állam[ai]ban letelepedett személyek t?kéjének mozgását semmi nem korlátozhatja, és a felek állampolgársága vagy lakóhelye, vagy a beruházás helye alapján nincs helye megkülönböztetésnek. Az ebben a cikkben foglaltak végrehajtásához szükséges rendelkezéseket a XII. melléklet tartalmazza.”

4 Az EGT-Megállapodásnak „A t?ke szabad mozgása” cím? XII. melléklete hivatkozik a Szerz?dés 67. cikkének végrehajtásáról szóló, 1988. június 24-i 88/361/EGK tanácsi irányelvre (HL L 178., 5. o.; magyar nyelv? különkiadás 10. fejezet, 1. kötet, 10. o.) Ezen irányelv 1. cikkének (1) bekezdése szerint a t?kemozgások osztályozása az említett irányelv I. mellékletében foglalt nomenklatúrával összhangban történik.

A nemzeti szabályozás

5 A francia általános adókodeks (code général des impôts; a továbbiakban: CGI) 990D. és azt követ? cikkei azon intézkedések részét képezik, amelyeket a francia jogalkotó az adóelkerülés bizonyos formája elleni küzdelem érdekében fogadott el.

6 A CGI 990D. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„Azok a jogi személyek, amelyek közvetlenül vagy közvetít? személyen keresztül 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 közvetít? személyeken keresztüli 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 közvetítő személy a tulajdonosi láncban. E rendelkezés a köztes jogi személyek számára tekintet nélkül alkalmazandó.”

7 A CGI 990E. cikke kimondja:

„A 990D. cikkben meghatározott adó nem alkalmazható:

1° Azon jogi személyekre, amelyeknek a Franciaországban fekvő és a 990D. cikk szerinti ingatlanvagyonra a franciaországi vagyonuk kevesebb mint 50%-át teszi ki. E rendelkezés alkalmazásában nem minősül ingatlan vagyonnak a 990 D. cikkben említett jogi személyek vagy közvetítő személyek azon vagyonra, amelyet az ingatlanágazatban folytatott tevékenységtől eltérő üzleti tevékenységük céljára használnak fel;

2° Azon jogi személyekre, amelyek székhelye olyan országban vagy területen található, amely az adókiájtás vagy adóelkerülés elleni küzdelem jegyében közigazgatási segítségnyújtási egyezményt kötött Franciaországgal, és amelyek legkésőbb minden év május 15-ig a 990F. cikkben meghatározott rendeletben előírt 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 szerződés 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 adóilletésegük igazolását minden évben bejelentik, illetve az adóhatósághoz – annak kérésére – benyújtják, illetve arra bejelentési kötelezettséget vállalnak, és azt betartják. A kötelezettség a 990D. cikkben említett ingatlan, dologi jog vagy részesedés megszerzésének napján keletkezik, illetve az 1993. január 1-jén már tulajdonukban lévő ingatlanok, jogok és részesedések esetében legkésőbb 1993. május 15-én; [...]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

8 A liechtensteini székhelyű Rimbaud Franciaországban fekvő ingatlannal rendelkezik. Ebből kifolyólag a szabály szerint a vitatott adó alá tartozik.

9 A francia adóhatóság először az 1988-tól 1997-ig, majd az 1998-tól 2000-ig terjedő időszak vonatkozásában intézkedett a vitatott adónak a Rimbaud-tól való beszedéséről.

10 Panaszai elutasítását követően a Rimbaud kereseti kérelmeket nyújtott be a francia adóhatóság ellen. Miután a Cour d’appel d’Aix-en-Provence 2005. szeptember 20-án rá nézve kedvezőtlen ítéletet hozott, a Rimbaud felülvizsgálat iránti kérelmet nyújtott be a Cour de cassation-hoz.

11 Ilyen körülmények között a Cour de cassation felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Ellentétben az [EGT]megállapodás 40. cikkével a CGI 990D. és azt követő cikkeinek alkalmazandó szövegében foglalthoz hasonló nemzeti szabályozás, amely a Franciaországban illetéssel rendelkező társaságokat mentesíti a tulajdonukban álló franciaországi fekvés?

ingatlanok forgalmi értékének 3%-át kitevő adó megfizetése alól, és e mentességet az [EGT] olyan államában illetésséggel rendelkező társaság esetében, amely nem tagja az Európai Uniónak, attól teszi függővé, hogy Franciaország és ezen állam kötött-e kölcsönös segítségnyújtási egyezményt az adókijátszás és adóelkerülés elleni küzdelem területén, vagy attól, hogy valamely, az állampolgárság alapján történő hátrányos megkülönböztetés tilalmát rögzítő nemzetközi szerződés alapján az e jogi személyeket terhelő adó nem lehet magasabb a franciaországi illetésségű társaságokra háruló adónál?”

Az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdés?

12 Kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az EGT-Megállapodás 40. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti szabályozás, amely a vitatott adó alól mentesíti a valamely tagállam területén székhellyel rendelkező társaságokat, és e mentességet az Európai Gazdasági Térségben (a továbbiakban: EGT) részes, harmadik államban székhellyel rendelkező társaság esetében attól teszi függővé, hogy az említett tagállam és e harmadik állam kötött-e közigazgatási segítségnyújtási egyezményt az adókijátszás és adóelkerülés elleni küzdelem területén, vagy attól a körülménytől, hogy valamely, az állampolgárság alapján történő hátrányos megkülönböztetés tilalmát rögzítő nemzetközi szerződés alapján az e jogi személyeket terhelő adó nem lehet magasabb az érintett tagállamban letelepedett társaságokra háruló adónál.

13 Elzeteresen meg kell említeni, hogy az EGT-Megállapodás 40. cikke az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodásnak a Liechtensteini Hercegség tekintetében történő hatálybalépéséről szóló, 1995. március 10-ii 1/95 EGT-tanácsi határozat (HL L 86., 58. o.) értelmében 1995. május 1-jén lépett hatályba Liechtensteinben. Következésképpen e cikk értelmezése nem befolyásolja a vitatott adó kivetésére az említett időpontot megelőzően okot adó tényállást.

14 Szintén rá kell mutatni, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozást a bíróság már korábban vizsgálta a C-451/05. sz. ELISA-ügyben 2007. október 11-én hozott ítéletében (EBHT 2007., I-8251. o.) az 1992. február 25-ii 92/12/EGK tanácsi irányelvvel (HL L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 179. o.) módosított, a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adóztatás területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-ii 77/799/EGK tanácsi irányelv (HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.; a továbbiakban: 77/799 irányelv) és az EUMSZ 63. cikkre tekintettel.

15 Az alapügyben, mivel a Rimbaud franciaországi fekvésű ingatlan tulajdonosa, a CGI 900D. cikknek megfelelően fűszabály szerint adóköteles a vitatott adó vonatkozásában.

16 A tőkemozgások szóban forgó kategóriáját illetően meg kell említeni, hogy az EGT-Megállapodás 40. cikke kimondja, hogy az e cikk alkalmazására vonatkozó részletes rendelkezések az említett megállapodás XII. mellékletében szerepelnek. E XII. melléklet úgy rendelkezik, hogy az EGT-Megállapodásra a 88/361 irányelv és annak I. melléklete alkalmazandó.

17 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a tőkemozgások körébe tartoznak azok a műveletek, amelyekkel valamely tagállam területén az ott lakóhellyel nem rendelkező személyek ingatlanberuházást hajtanak végre, amint az 88/361 irányelv I. mellékletében szereplő tőkemozgások nomenklatúrájából következik, amely nomenklatúra a tőkemozgás fogalmának meghatározása kapcsán megtartotta irányadó szerepét (lásd ebben az értelemben a C-222/97. sz., Trummer és Mayer ügyben 1999. március 16-án hozott ítélet [EBHT 1999., I-1661. o.] 21. pontját; a C-464/98. sz. Stefan-ügyben 2001. január 11-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-173. o.] 5. pontját; a C-515/99., C-519/99–C-524/99. és C-526/99–C-540/99. sz., Reisch és társai

egyesített ügyekben 2002. március 5-én hozott ítélet [EBHT 2002., I?2157. o.] 30. pontját, valamint a C?386/04. sz. Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben 2006. szeptember 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I?8203. o.] 22. pontját).

18 Nem vitatott, hogy a Rimbaud ingatlanberuházást végzett Franciaországban. Az ilyen határokon átnyúló beruházás az említett nómenklatúra szerint t?kemozgásnak min?sül (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott ELISA-ügyben hozott ítélet 60. pontját).

19 Következésképpen az EGT-Megállapodás 40. cikkének és XII. mellékletének rendelkezései alkalmazandók az alapügyben felmerül?höz hasonló olyan jogvitában, amely az említett megállapodásban részes államok lakói közötti ügyletet érint. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Bíróság értelmezheti e rendelkezéseket, amennyiben valamely tagállam bírósága az említett – az Unió jogrendjének szerves részét képez? – megállapodásnak az adott tagállamban fennálló hatályával kapcsolatban fordul hozzá (lásd a C?321/97. sz., Andersson és Wåkerås Andersson ügyben 1999. június 15-én hozott ítélet [EBHT 1999., I?3551. o.] 26–31. pontját, a C?300/01. sz. Salzmann-ügyben 2003. május 15-én hozott ítélet [EBHT 2003., I?4899. o.] 65. pontját, valamint a C?452/01. sz., Ospelt és Schlössle Weissenberg ügyben 2003. szeptember 23-án hozott ítélet [EBHT 2003., I?9743. o.] 27. pontját).

20 Az EGT-Megállapodás egyik f? célja az áruk, a személyek, a szolgáltatások és a t?ke szabad mozgásának lehet? legteljesebb megvalósítása az EGT egészében, úgy, hogy az Unió területén megvalósított bels? piac kiterjedjen az EFTA államaira. Ennek érdekében az említett megállapodás számos rendelkezése a megállapodás lehet? legegységesebb módon való értelmezését írja el? az EGT egészében (lásd a 1992. április 10-i 1/92. sz. véleményt [EBHT 1992., I?2821. o.]). Ennek keretében a Bíróság feladata annak biztosítása, hogy az EGT-Megállapodásnak az EUMSZ szabályaival lényegében azonos rendelkezéseit a tagállamokon belül azonos módon értelmezzék (a fent hivatkozott Ospelt és Schlössle Weissenberg ügyben hozott ítélet 29. pontja).

21 Az EGT-Megállapodás 40. cikkének rendelkezéseib?l következik, hogy a bennük szerepl?, a t?ke szabad mozgásának korlátozását és a hátrányos megkülönböztetést tiltó szabályok az EGT-Megállapodásban részes – akár az Unióban, akár az EFTA-ban tagsággal rendelkező – államok közötti kapcsolatok tekintetében azonosak azokkal a szabályokkal, amelyeket az uniós jog a tagállamok közötti kapcsolatokban el?ír (lásd a fent hivatkozott Ospelt és Schlössle Weissenberg ügyben hozott ítélet 28. pontját).

22 Ebb?l következik, hogy ugyan az EGT-Megállapodásban részes államokban illet?séggel rendelkezők között a t?ke szabad mozgására vonatkozó korlátozásokat az említett megállapodás XII. mellékletének 40. cikkére tekintettel kell értékelni, ezek a rendelkezések ugyanazzal a jogi hatállyal rendelkeznek, mint az EUMSZ 63. cikk lényegében azonos rendelkezései (lásd a C?521/07. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 2009. június 11-én hozott ítélet [EBHT 2009., I?4873. o.] 33. pontját).

23 Emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban e hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (lásd különösen 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 [EBHT 2007., I?1838. o.] 19. pontját; a C?157/05. sz. Holböck-ügyben 2007. május 24-én hozott ítélet [EBHT 2007., I?4051. o.] 21. pontját, valamint a fent hivatkozott ELISA-ügyben hozott ítélet 68. pontját). Hasonlóképpen e hatáskör azt sem teszi lehet?vé számukra, hogy az EGT-Megállapodás hasonló rendelkezéseivel garantált szabad mozgással ellentétes intézkedéseket alkalmazzanak.

A t?ke szabad mozgása korlátozásának fennállásáról

24 Azon kérdést illet?en, hogy akadályozza-e a t?kemozgást az olyan nemzeti szabályozás, mint amilyen az alapügyben szerepel, a fent hivatkozott ELISA?ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló ügyben már korábban megállapításra került, hogy a szóban forgó szabályozás a kérdéses jogi személyek tekintetében korlátozza a t?ke szabad mozgását, ami ellentétes az EUMSZ 63. cikkel.

25 A Bíróság korábban úgy határozott, hogy a vitatott adó alóli mentesüléshez a nem franciaországi üzletvezetési hellyel rendelkező jogi személyeknek az egyéb adóalanyoktól eltér?en – a CGI 990D. és 990E. cikkének 2. és 3. pontja alapján – egy további feltételnek, úgymint a Francia Köztársaság és az érintett állam között létrejött egyezmény fennállásához kapcsolódó feltételnek is meg kell felelniük. 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 megkötésér?l – úgy t?nik, hogy a közigazgatási 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, és amely a franciaországi ingatlanberuházást a külföldi illet?ség? társaságok számára kevésbé vonzóvá teszi (lásd a fent hivatkozott ELISA?ügyben hozott ítélet 75–77. pontját).

26 Az alapügyben annak, hogy az érintett harmadik államokban letelepedett társaságok a CGI 990E. cikkének rendelkezései alapján mentesüljenek a vitatott adó alól, az a feltétele, hogy a Francia Köztársaság és a Lichtensteini Hercegség közigazgatási segítségnyújtási egyezményt vagy nemzetközi szerződést kössön.

27 Márpedig a CGI 990E. cikkének 2. pontjában említett adómentesség vonatkozásában e két állam nem kötött közigazgatási segítségnyújtási egyezményt az adókijátszás és adóelkerülés elleni küzdelem területén. Hasonlóképpen, a CGI 990E. cikkében szerepl? mentességet illet?en rá kell mutatni, hogy a Francia Köztársaság és a Lichtensteini Hercegség a mai napig nem írt alá olyan nemzetközi szerződést, amelynek értelmében az érintett jogi személyeket terhel? adó nem lehet magasabb a franciaországi székhellyel rendelkező társaságokra háruló adónál.

28 A fentiekb?l következik, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozásban a vitatott adó alóli mentesség megszerzéséhez el?írt követelmények automatikusan kizárják a Lichtenssteinben letelepedett, külföldi illet?ség? társaságokat az adómentesség kedvezményéb?l, és e társaságok számára a franciaországi ingatlanberuházást kevésbé vonzóvá teszik.

29 Tehát az alapeljáráshoz hasonló ügyben az említett szabályozás a jogi személyek esetében megvalósítja a t?ke szabad mozgásának korlátozását, amit az EGT?Megállapodás 40. cikke f?szabály szerint ugyanúgy tilt, mint az EUMSZ 63. cikk.

30 A francia kormány szerint a szóban forgó adó célja, hogy visszatartsa az annak fizetésére köteles adóalanyokat attól, hogy megkerüljék ezen adót franciaországi ingatlanok tulajdonjogát megszerző társaságokat alapítva olyan országokban, amelyek nem kötöttek a Francia Köztársasággal közigazgatási segítségnyújtási rendelkezést tartalmazó egyezményt az adókijátszás és az adóelkerülés elleni küzdelem területén. A mentesség alapvető feltétele 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 adóilletőség természetes személyek által a vagyoni adó alá tartozó ingatlanok vonatkozásában benyújtott bevallások összevetéséhez szükséges.

31 A francia kormány kifejti, hogy az uniós jogi szabályozás által előírt kölcsönös segítségnyújtási kötelezettségektől eltérően az EGT azon tagállamai, amelyek nem tagjai az Európai Uniónak, nem kötelesek átültetni a 77/799 irányelvet. Ily módon közigazgatási segítségnyújtásról szóló egyezmény, illetve az adójogi szempontból történő hátrányos megkülönböztetés tilalmát rögzítő nemzetközi szerződés hiányában a francia adóhatóságok nem kérhetnek meg közvetlenül a Lichtensteini Hercegség adóhatóságaitól minden szükséges információt.

32 Meg kell tehát vizsgálni, hogy a szóban forgó korlátozást igazolja-e az adókijátszás elleni küzdelemhez és az adóellenőrzések hatékonysága megőrzésének szükségességéhez kapcsolódó nyomós közérdek.

Az adókijátszás elleni küzdelemre és az adóellenőrzések hatékonysága megőrzésének szükségességére alapított igazolásról

33 Az adókijátszás elleni küzdelemre és az adóellenőrzések hatékonysága megőrzésének szükségességére alapított igazolást illetően arra kell emlékeztetni, hogy a letelepedés szabadságának korlátozása ilyen jogcímen kizárólag akkor fogadható el, ha az alkalmas a szóban forgó cél megvalósításának biztosítására anélkül, hogy túllépné az e cél eléréséhez szükséges mértéket (a C-446/03. sz. Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-10837. o.] 35. pontja, a C-196/04. sz., Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-7995. o.] 47. pontja, a C-524/04. sz. Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben 2007. március 13-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-2107. o.] 64. pontja és a C-101/05. sz. A-ügyben 2007. december 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-11531. o.] 55. pontja).

34 Ily módon az adókijátszás elleni küzdelemre alapított igazolás csak akkor fogadható el, ha olyan, tisztán mesterséges megállapodásokra irányul, amelyek célja az adójogszabályok megkerülése, ami kizár minden, az adókijátszásra vonatkozó általános vélelmet. Az adóelkerülésre 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, valamint a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 50. pontját, és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

35 A tagállamok ugyanis alkalmazhatnak olyan intézkedéseket, amelyek lehetővé teszik az adózók által fizetendő összeg egyértelmű és pontos ellenőrzését (lásd a C-39/04. sz. Laboratoires Fournier ügyben 2005. március 10-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-2057. o.] 24. pontját).

36 A szóban forgó nemzeti szabályozás vonatkozásában a Bíróság a fent hivatkozott ELISA-ügyben hozott ítéletében már úgy határozott, hogy e szabályozás alkalmas az adókijátszás

elleni küzdelemre irányuló cél elérésére, mivel lehet?vé teszi a kizárólagosan a Franciaországban természetes személyekre háruló vagyonadó megfizetésének elkerülésére irányuló gyakorlatok elleni küzdelmet, vagy legalábbis csökkenti e gyakorlatok vonzerejét.

37 A Bíróság azonban kimondta, hogy abban az esetben, ha a francia adóhatóságok számára nem lehetséges, hogy az azon tagállammal kötött egyezmény alapján, amelynek a területén az érintett jogi személy üzletvezetési helye található, kérjék az utóbbi tagállam adóhatóságainak együttm?ködését, semmi sem gátolja a francia adóhatóságokat abban, hogy az adózótól olyan bizonyítékokat kérjenek, amelyeket az adó pontos megállapításához szükségesnek ítélnék, és adott esetben megtagadják az adómentességet, ha nem nyújtja be e bizonyítékokat.

38 Megállapításra került, hogy az alapügyben felmerült francia szabályozás nem teszi lehetővé a valamely kölcsönös segítségnyújtási egyezmény, illetve valamely állampolgárság alapján történ? hátrányos megkülönböztetés tilalmát rögzít? adójogi egyezmény hatálya alá nem tartozó, de Franciaországban található ingatlanba beruházó társaságok számára, hogy igazolást nyújtsanak be a résztulajdonosaik személyazonosságáról és a francia adóhatóságok által szükségesnek tartott minden egyéb információról. A Bíróság ezért úgy határozott, hogy e szabályozás mindenképpen akadályozza e társaságokat annak bizonyításában, hogy nem törekednek adókijátszásra. Arra a következtetésre jutott, hogy a francia kormány kevésbé korlátozó intézkedéseket is elfogadhatott volna az adókijátszás elleni küzdelem céljának elérése érdekében, és ezért a vitatott adó nem igazolható e küzdelemmel (lásd a fent hivatkozott ELISA?ügyben hozott ítélet 99–101. pontját).

39 Emlékeztetni kell azonban arra, hogy a fent hivatkozott ELISA?ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló ügy tényállása uniós tagállamokat érintett, és egyáltalán nem vonatkozott harmadik államokra. Következésképpen – ahogyan az a jelen ítélet 19. pontjában szerepel – az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekre az említett ítéletben adott válaszok kizárólag az Unió tagállamai közötti kapcsolatokra vonatkoznak.

40 Emlékeztetni kell arra, hogy az alapvet? szabadságok Unión belüli gyakorlásának korlátozására vonatkozó ítélkezési gyakorlat nem ültethet? át teljes egészében a tagállamok és a harmadik országok közötti t?kemozgásokra, mivel az ilyen t?kemozgásoknak eltér? a jogi háttere (lásd a fent hivatkozott A?ügyben hozott ítélet 60. pontját és a C?540/07. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2009. november 19?én hozott ítélet [EBHT 2009., I?10983. o.] 69. pontját).

41 E tekintetben rá kell mutatni, hogy a tagállamok illetékes hatóságai közötti együttm?ködésnek a 77/799 irányelv által megállapított kerete nem alkalmazandó e hatóságok és a harmadik ország illetékes hatóságai között, ha az adott harmadik ország nem vállalt kötelezettséget a kölcsönös segítségnyújtásra (lásd a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 70. pontját).

42 Az EGT?Megállapodás XXII. melléklete kétségtelenül úgy rendelkezik, hogy az EGT tagállamai kötelesek nemzeti jogukba átültetni a társasági jogot harmonizáló irányelveket, és különösen azokat, amelyek a társaságok könyvvitelével foglalkoznak. Ezen intézkedések lehet?séget kínálnak az adózó részére arra, hogy megbízható és ellen?rizhet? adatokat szolgáltatassanak az EGT?Megállapodásban részes államban letelepedett társaság vonatkozásában. A jelen esetben egyértelm?, hogy a 77/799 irányelvet a tagállamok illetékes hatóságai és a Liechtensteini Hercegség illetékes hatóságai között nem alkalmazzák.

43 Az alapügyben az illetékes francia hatóságok számára nem lehetséges a Lichtensteini Hercegség illetékes hatóságaitól megszerezni az adóalany társaságok által el?terjesztett bizonyítékok hatékony ellen?rzésének elvégzéséhez szükséges információkat.

44 Következésképpen, amennyiben valamely tagállami szabályozás az adókedvezményt olyan feltételek teljesítésétől teszi függővé, amelyeknek a betartása csak valamely, az Európai Gazdasági Térségben tag harmadik ország illetékes adóhatóságai által nyújtott információk útján ellenőrizhető, e tagállam fősabály szerint jogszerűen megtagadhatja a kedvezmény nyújtását, amennyiben – különösen e harmadik ország információnyújtásra vonatkozó egyezményes kötelezettségének hiányában – lehetetlennek bizonyul az információknak az utóbbtól való beszerzése.

45 Különösen azon kérdést illetően, hogy a francia adóhatóságoknak – a Bizottság állítása szerint – esetenként kell-e megvizsgálnia a valamely EGT-tagállamban letelepedett társaság által előterjesztett bizonyítékokat, rá kell mutatni, hogy a fent hivatkozott ELISA-ügyben hozott ítéletből következik, hogy az Unió keretében nem igazolt az adókedvezmény megadásának határozott elutasítása, ugyanis semmi sem gátolja az adóhatóságokat abban, hogy az adózótól olyan bizonyítékokat kérjenek, amelyeket az adók pontos megállapításához szükségesnek ítélnék, és adott esetben megtagadják a kért adómentességet, ha nem nyújtja be e bizonyítékokat.

46 Ezen ítélezési gyakorlat azonban nem alkalmazható a Lichtensteini Hercegségben letelepedett társaságok eltérő helyzetére. Ugyanis még ha a fent hivatkozott ELISA-ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló ügy tárgyát képező helyzetben a luxemburgi hatóságok a 77/799 irányelv 8. cikkének (1) bekezdése értelmében fősabály szerint nem is voltak kötelesek információszolgáltatásra, a szabályozási keret határozottan eltérő.

47 Először is a 77/799 irányelv 1. cikkének (1) bekezdése szerint a tagállamok illetékes hatóságai kicserélnék egymással minden olyan információt, amely lehetővé teszi számukra a jövedelmet és a vagyont terhelő adók pontos megállapítását, és minden olyan információt, amely a biztosítási díjak adójának megállapítására vonatkozik. Az említett információcsere végrehajtása érdekében az említett irányelv szabályozási keretet hoz létre, amely 3. cikkében az automatikus információcseréről, 4. cikkében pedig az önkéntes információcseréről rendelkezik. Ezenkívül előírja az információtovábbítás időbeli korlátját (5. cikk), az államok tisztviselőinek együttműködését (6. cikk), valamint a konzultációkat (9. cikk) és a tapasztalatcserét (10. cikk).

48 A 77/799 irányelvnek az említett „Az információcsere korlátjai” című 8. cikke tehát csak eltérést engedő szabályként tartalmaz kivételeket az információcsere alól. Eltérést engedő rendelkezésként szigorúan kell értelmezni. Ezenfelül a tisztességes együttműködés elve szerint a tagállamok kötelesek a 77/799 irányelv által bevezetett információcserét ténylegesen biztosítani.

49 Tehát e szabályozási keretben az adóalanynak a fent hivatkozott ELISA-ügyben hozott ítéletben elismert azon lehetősége, hogy a francia adóhatóságok vizsgálatát megelőzően bizonyítékokat terjeszthet elő, annak elkerülése érdekében hozott intézkedésnek tekintik, hogy az említett 8. cikk alkalmazásából következő általános információcsererendszer által létrehozott korlát az adózót hátrányosan érintse.

50 Ha tehát e lehetőség a 77/799 irányelv által létrehozotthoz hasonló általános információcsere-megállapodás létezésén alapul, és ennek folytán ilyen rendszertől függ, az adóalany ilyen joga nem ismerhető el az alapügyben felmerültekkel azonos körülmények között, amelyeket a Lichtensteini Hercegség adóhatóságai segítségnyújtási kötelezettségeinek teljes hiánya jellemez.

51 E feltételek mellett az alapügyben érintetthez hasonló nemzeti szabályozást úgy kell tekinteni, mint amelyet az EGT-Megállapodásban részes állam irányában az adókikerülés elleni küzdelemhez és az adóellenőrzések hatékonyságának megőrzéséhez kapcsolódó nyomós közérdek igazol, továbbá úgy, mint amely alkalmas a szóban forgó cél elérésének biztosítására

anélkül, hogy túllépné az e cél eléréséhez szükséges mértéket.

52 A fentiekb?l következik, hogy az EGT-Megállapodás 40. cikkével nem ellentétes az olyan nemzeti jogszabály, mint amilyenr?l az alapügyben szó van, amely a vitatott adó alól mentesíti az Unió valamely tagállamának területén székhellyel rendelkező társaságokat, és e mentességet az EGT-be tartozó harmadik államban székhellyel rendelkező társaság esetében attól teszi függ?vé, hogy az említett tagállam és e harmadik állam kötött-e közigazgatási segítségnyújtási egyezményt az adókijátszás és adóelkerülés elleni küzdelem területén, vagy attól a körülményt?l, hogy valamely, az állampolgárság alapján történ? hátrányos megkülönböztetés tilalmát rögzít? nemzetközi szerződés alapján az e jogi személyeket terhel? adó nem lehet magasabb az érintett tagállam területén letelepedett társaságokra háruló adónál.

A költségekr?l

53 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következ?képpen határozott:

Az Európai Gazdasági Térségr?l szóló, 1992. május 2?i megállapodás 40. cikkével nem ellentétes az olyan nemzeti jogszabály, mint amilyenr?l az alapügyben szó van, amely az Európai Unió valamely tagállamának területén fekv? ingatlanok forgalmi értéke után fizetend? adó alól mentesíti az e tagállam területén székhellyel rendelkező társaságokat, és amely e mentességet az Európai Gazdasági Térségbe tartozó harmadik államban székhellyel rendelkező társaság esetében attól teszi függ?vé, hogy az említett tagállam és e harmadik állam kötött-e közigazgatási segítségnyújtási egyezményt az adókijátszás és adóelkerülés elleni küzdelem területén, vagy attól a körülményt?l, hogy valamely, az állampolgárság alapján történ? hátrányos megkülönböztetés tilalmát rögzít? nemzetközi szerződés alapján az e jogi személyeket terhel? adó nem lehet magasabb az érintett tagállamban letelepedett társaságokra háruló adónál.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: francia.