

C-384/09. sz. ügy

Prunus SARL és Polonium SA

kontra

Directeur des services fiscaux

(a tribunal de grande instance de Paris [Franciaország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Közvetlen adózás – A tőke szabad mozgása – EUMSZ 64. cikk – Harmadik államban letelepedett jogi személyek – Valamely tagállamban található ingatlanok birtoklása – Ezen ingatlanok forgalmi értéke után kivetett adó – Az adómentesség megtagadása – Tengerentúli országokra és területekre tekintettel történő értékelés – Az adócsalás elleni küzdelem – Egyetemleges felelősség”

Az ítélet összefoglalása

1. *A tőke szabad mozgása – A Szerződés rendelkezései – Területi hatály – Tengerentúli országok és területek – Harmadik állam minőségükben való bennfoglaltság*

(EUMSZ 63. cikk)

2. *A tőke szabad mozgása – A harmadik országba irányuló vagy onnan eredő tőkemozgások korlátozásai – 1993. december 31-én létező korlátozások – Az ingatlanok forgalmi értéke után kivetett adó*

(EUMSZ 63. cikk és EUMSZ 64 cikk, (1) bekezdés)

1. Az EUMSZ 63. cikk korlátlan területi hatályára tekintettel úgy kell tekinteni, hogy e cikk szükségszerűen alkalmazandó a tengerentúli országokból és területekről (TOT) származó és oda irányuló tőkemozgásokra.

Ugyanakkor a TOT-ok a Szerződés negyedik részében a társulásra vonatkozóan meghatározott különleges szabályok alá tartoznak oly módon, hogy a Szerződés általános rendelkezései – amelyek területi hatálya főszabály szerint a tagállamokra vonatkozik – kifejezett utalás nélkül nem alkalmazandók rájuk. A TOT-ok tehát csak akkor élvezik az uniós rendelkezések előnyeit a tagállamokhoz hasonlóan, ha a TOT-oknak a tagállamokhoz hasonlókként történő kezeléséről az uniós jog kifejezetten rendelkezik.

Márpedig sem az EU-Szerződés, sem pedig az EUM-Szerződés nem tartalmaz kifejezett hivatkozást a tagállamok és a TOT-ok közötti tőkemozgásokra vonatkozóan. A fentiekből következik, hogy a tőkemozgásoknak az EUMSZ 63. cikk szerinti liberalizációja a TOT-ok javára harmadik államokkénti minőségükben alkalmazandó.

(vö. 20., 29–31. pont)

2. Az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az EUMSZ 63. cikkel nem ellentétes az olyan, 1993. december 31-én fennálló nemzeti szabályozás, amely mentesíti az Európai Unió valamely tagállamában székhellyel rendelkező jogi személyeket az e tagállamban fekvő ingatlanjaik forgalmi értéke után fizetendő adó alól, és e mentességet azon társaságok

tekintetében, amelyek székhelye valamely tengerentúli országban vagy területen található, attól teszi függővé, hogy az említett tagállam és e terület kötött-e az adókijátszás és adóelkerülés elleni küzdelemre vonatkozó közigazgatási segítségnyújtási egyezményt, illetve attól a körülménytől, hogy az állampolgárság alapján történő hátrányos megkülönböztetés tilalmát rögzíti-e valamely egyezmény alapján e jogi személyeket terhelő adó nem lehet magasabb, mint az e tagállamban letelepedett társaságokat terhelő adó.

(vö. 38. pont és a rendelkezés rész)

## A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2011. május 5.(\*)

„Közvetlen adózás – A tőke szabad mozgása – EUMSZ 64. cikk – Harmadik államban letelepedett jogi személyek – Valamely tagállamban található ingatlanok birtoklása – Ezen ingatlanok forgalmi értéke után kivetett adó – Az adómentesség megtagadása – Tengerentúli országokra és területekre tekintettel történő értékelés – Az adócsalás elleni küzdelem – Egyetemleges felelősség”

A C-384/09. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a tribunal de grande instance de Paris (Franciaország) a Bírósághoz 2009. szeptember 29-én érkezett, 2009. szeptember 9-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Prunus SARL**,

a **Polonium SA**

és

a **Directeur des services fiscaux**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, Juhász E. és G. Arestis (előadó) bírák,

előtanácsnok: P. Cruz Villalón,

hivatalvezető: R. Frenk tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2010. szeptember 23-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Prunus SARL és a Polonium SA képviselőjében P. Guillet és E. Clément ügyvédek,
- a francia kormány képviselőjében G. de Bergues, A. Adam és J.-S. Pilczer, meghatalmazotti minőségben,
- a belga kormány képviselőjében J.-C. Halleux és M. Jacobs, meghatalmazotti minőségben,
- a dán kormány képviselőjében B. Weis Fogh, meghatalmazotti minőségben,
- az északi kormány képviselőjében L. Uibo, meghatalmazotti minőségben,
- a spanyol kormány képviselőjében M. Muñoz Pérez, meghatalmazotti minőségben,
- az olasz kormány képviselőjében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítőtje: P. Gentili avvocato dello Stato,
- a holland kormány képviselőjében C. Wissels és B. Koopman, meghatalmazotti minőségben,
- a svéd kormány képviselőjében A. Falk és C. Meyer-Seitz, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormányának képviselőjében H. Walker, meghatalmazotti minőségben, segítőtje: S. Ford barrister,
- az Európai Bizottság képviselőjében R. Lyal és J.-P. Keppenne, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2010. december 9-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

## **Ítéletet**

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 63. cikk és az azt követő cikkek értelmezésére vonatkozik. A jelen ügyben felmerülő kérdések lényegében annak meghatározására irányulnak egyrészt, hogy a valamely tagállamban letelepedett vállalkozás tulajdonában álló ingatlanok forgalmi értéke után felszámított francia adó akkor is alkalmazandó-e, ha a vállalkozás tengerentúli országban vagy területen (a továbbiakban: TOT), a jelen esetben a Brit Virgin-szigeteken telepedett le, másrészt pedig arra, hogy tényleg szabad mozgása korlátozásának minősül-e a valamennyi olyan jogi személyt terhelő, ezen adó megfizetésére vonatkozó egyetemleges kötelezettség, amelyek az említett adófizetésre kötelezett személy és a franciaországi fekvésű ingatlanok tekintetében köztes helyzetben találhatók.

2 E kérelmet a Prunus SARL (a továbbiakban: Prunus) és a Polonium SA (a továbbiakban: Polonium), illetve a directeur général des impôts és a directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence (a továbbiakban együttesen: francia adóhatóság) között a Prunust annak okán terhelő egyetemleges fizetési kötelezettség tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő, hogy a Prunus törzstulajdonában részesedéssel rendelkező két vállalkozás a jogi személyek tulajdonában álló franciaországi ingatlanok forgalmi értéke után kivetett adó (a továbbiakban: 3%-os adó) hatálya alá tartozik.

## **Jogi háttér**

*Az uniós jog*

3 A Tanács 1991. július 25-én elfogadta a tengerentúli országoknak és területeknek az Európai Gazdasági Közösséggel való társulásáról szóló 91/482/EGK határozatot (HL L 263., 1. o.; a továbbiakban: hatodik TOT-határozat), amely 2001. december 1-ig volt hatályban.

4 A tőkemozgások vonatkozásában a hatodik TOT-határozat 180. cikkének (1) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„A TOT[ok] és a Közösség tagállamainak hatáskörrel rendelkező hatóságai a befektetésekkel és a folyó fizetési műveletekkel összefüggő tőkemozgás tekintetében tartózkodnak az olyan, devizaügyletekre vonatkozó intézkedések meghozatalától, amelyek az e határozatnak az áruk és szolgáltatások szabad mozgására, a letelepedési jogra és az ipari együttműködésre vonatkozó rendelkezéseinek alkalmazásából fakadó kötelezettségeikkel összeegyeztethetetlenek lennének. E kötelezettségek azonban nem gátolják a feleket abban, hogy komoly gazdasági nehézségek vagy a fizetési mérleget érintő súlyos problémák esetén megtegyék a szükséges védintézkedéseket.”

5 A Tanács 2001. november 27-én elfogadta az Európai Közösség és a tengerentúli országok és területek társulásáról szóló 2001/822/EK határozatot (tengerentúli társulási határozat) (HL L 314., 1. o.; magyar nyelvű kiadás 11. fejezet, 38. kötet, 319. o., a továbbiakban: hetedik TOT-határozat), amely 2001. december 2-án lépett hatályba.

6 A tőkemozgások vonatkozásában a hetedik TOT-határozat 47. cikke (1) bekezdésének b) pontja úgy rendelkezik, hogy az említett cikk (2) bekezdésének sérelme nélkül „a tőkemozgások mérlegével kapcsolatos tranzakciók tekintetében a tagállamok és a TOT[ok] hatóságai nem korlátozzák a tőkemozgást a fogadó tagállam, ország vagy terület törvényeivel összhangban létrehozott gazdasági társaságokba történő közvetlen befektetés esetében, és gondoskodnak róla, hogy az ilyen befektetések által létrehozott vagyoneszközök és az azokból származó haszon realizálható és hazatelepíthető legyen.” E cikk (2) bekezdése kimondja, hogy az Európai Unió, a tagállamok és a TOT-ok többek között jogosultak az EUMSZ 64. cikkben említett rendelkezéseket értelemszerűen az abban megállapított feltételekkel összhangban megtenni.

#### *A nemzeti jog*

7 Az általános adókodeks (code général des impôts; a továbbiakban: CGI) 990D. és következő cikkei a francia jogalkotó által egy bizonyos adóelkerülési forma elleni küzdelem érdekében elfogadott intézkedések részét képezik.

8 A CGI 990D. cikkének az alapügy tényállása megvalósulásának időpontjában hatályos változata elírja:

„Azok a jogi személyek, amelyek közvetlenül vagy közvetítő személyen keresztül Franciaországban fekvő egy vagy több ingatlan felett tulajdonjoggal, vagy e javak felett dologi jogokkal rendelkeznek, ezen ingatlanok vagy jogok forgalmi értékének 3%-át kitevő éves adót kötelesek fizetni.

Ingatlan javak vagy dologi jogok közvetítő személyeken keresztül tulajdonosának tekintendő 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.”

9 A CGI 990E. cikkének az alapügy tényállása megvalósulásának időpontjában hatályos változata szerint:

„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 adókiadás 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 adóilletőségük 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;

[...]

10 A CGI 990F. cikkének az alapügy tényállása megvalósulásának időpontjában hatályos változata az alábbiak szerint rendelkezik:

„Az adót az adóév január 1-jén az adózó tulajdonában álló ingatlanok és dologi jogok után kell megfizetni, kivéve azon dolgokat, amelyek az ingatlanközvetítői vagy építési vállalkozói tevékenységet folytató jogi személyek készleteiben rendszerint szerepelnek. Amennyiben tulajdonosi lánc áll fenn, az adót azon jogi személy köteles vagy azon jogi személyek kötelesek megfizetni, amely(ek) e láncban az ingatlanokhoz és a dologi jogokhoz a legközelebb helyezkednek el, és amelyek nem élveznek adómentességet a 990E. cikk 2. vagy 3. pontja alapján. Az adófizetésre kötelezett személy vagy személyek, valamint az ingatlanok és a dologi jogok tekintetében köztes helyzetben található minden jogi személyt egyetemleges kötelezettség terhel az említett adó megfizetéséért.

Az a jogi személy, amely a 990E. cikk 3. pontjában előírt kötelezettség megsértése folytán a 990D. cikkben szereplő adó hatálya alá esik, mentesülhet ezen adó alól azon évtől kezdve, amikor közli az adóhatósággal az említett 3. pontban említett adatokat, és újból kötelezettséget vállal arra, hogy azokat később kérésére közli vele.

Az adózók legkésőbb minden év május 15-én kötelesek nyilatkozni az érintett ingatlanok és dologi jogok helyzetéről, megnevezéséről és értékéről. E nyilatkozatot – amellyel egyidejűleg az adó

megfizetése történik – a költségvetéssel foglalkozó miniszter rendeletében meghatározott helyen kell benyújtani.

Az adót a nyilvántartási illetékekre alkalmazandó szabályok, szankciók és biztosítékok mellett kell behajtani. Az adóra a 223d. cikk A részének rendelkezési szintén alkalmazandók.

Az ingatlan átruházása esetén a 244a. cikk A részének I. pontjában említett képviselő felelős az ezen időpontban fennálló adótartozás megfizetéséért.”

### **Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

11 A franciaországi székhelyű Prunus 100%-os tulajdonosa a luxemburgi jog szerint alakult, luxemburgi székhelyű Polonium holdingtársaság. Az utóbbi 50–50%-ban a Brit Virgin-szigeteken bejegyzett Lovett Overseas SA és Grebell Investments SA (a továbbiakban: Lovett és Grebell) társaságok tulajdonában áll.

12 Az 1998–2002 évek folyamán a Prunus közvetlenül vagy közvetetten több franciaországi ingatlannal rendelkezett.

13 A Prunus és a Polonium eleget tett bevallási kötelezettségeinek, és a CGI 990E. cikkének megfelelően mentesült a 3%-os adó megfizetése alól.

14 Ezzel szemben a Lovett és a Grebell társaságot, a tulajdonosi lánc utolsó láncszemeit 50–50%-os arányban terhelte a Prunus közvetlen vagy közvetett tulajdonában álló franciaországi ingatlanok forgalmi értéke után kivetett 3%-os adó, mivel a CGI 990E. cikkének 3. pontjában szereplő mentességi feltételek e két társaság tekintetében nem teljesültek.

15 2005. szeptember 19-én és 2006. január 24-én a francia adóhatóság felszólította a Prunust, hogy fizesse meg a 2003. május 7-i fizetési felszólításoknak megfelelően a Lovett és a Grebell társaságok terhére rótt összegeket, tekintettel arra, hogy egyetemlegesen kötelezett az említett társaságokat terhelő 3%-os adó megfizetésére. A Prunus, mivel 2005. szeptember 30-i és 2006. február 8-i panaszait egy 2006. december 12-én kelt határozatban elutasították, ezen elutasító határozattal szemben jogorvoslattal élt a tribunal de grande instance de Paris előtt annak érdekében, hogy az említett adó 2001. és 2002. évre kivetett összegének megfizetése alól egyetemleges kötelezettségi minőségében mentességet kapjon.

16 A tribunal de grande instance de Paris helyt adott a Polonium arra vonatkozó kérelmének, hogy a Prunus oldalán önként beavatkozzon az eljárásba annak okán, hogy a tulajdonában áll az utóbbi valamennyi üzletrésze.

17 E körülmények között a tribunal de grande instance de Paris úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatal céljából:

„1) Az EK 56. és azt követő cikkekkel ellentétes-e az olyan szabályozás, mint amelyet a code général des impôts 990D. és azt követő cikkei előírnak, amely mentesíti a Franciaországban, vagy 2008. január 1-jétől az Európai Unió valamely tagállamában tényleges ügyvezetési hellyel rendelkező jogi személyeket a vitatott adó alól, és e mentességet azon jogi személyek tekintetében, amelyek tényleges ügyvezetési helye harmadik államban található, attól teszi függővé, hogy Franciaország és ezen ország kötött-e az adókijátszás és adóelkerülés elleni küzdelemre vonatkozó közigazgatási segítségnyújtási egyezményt, illetve attól a körülménytől, hogy az állampolgárság alapján történő hátrányos megkülönböztetés tilalmát rögzítő valamely egyezmény alapján e jogi személyeket terhelő adó nem lehet magasabb, mint azon jogi

személyeké, amelyek tényleges ügyvezetési helye Franciaországban található?

2) Az EK 56. és azt követő cikkekkel ellentétes-e az olyan szabályozás, mint amelyet a code général des impôts 990F. és azt követő cikkei elírnak, amely lehetővé teszi az adóhatóságok számára, hogy a code général des impôts 990D. és azt követő cikkeiben elírt adó megfizetésére egyetemlegesen kötelezze mindazon jogi személyeket, amelyek az adófizetésre kötelezett(ek) és az ingatlanok vagy ingatlanra vonatkozó jogok tekintetében köztes helyzetben találhatók?”

### **Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről**

#### *Az első kérdésről*

18 Első kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra kíván választ kapni, hogy a tőke szabad mozgásának elvét úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint az alapügybeli, amely mentesíti az Európai Unió valamely tagállamában székhellyel rendelkező jogi személyeket az e tagállamban fekvő ingatlanjaik forgalmi értéke után fizetendő adó alól, és e mentességet azon jogi személyek tekintetében, amelyek székhelye valamely TOT területén található, attól teszi függővé, hogy az említett tagállam és e terület kötött-e az adókijátszás és adóelkerülés elleni küzdelemre vonatkozó közigazgatási segítségnyújtási egyezményt, illetve attól a körülménytől, hogy a letelepedés helye alapján történő hátrányos megkülönböztetés tilalmát rögzítő valamely egyezmény alapján e jogi személyeket terhelő adó nem lehet magasabb, mint az e tagállamban letelepedett társaságokat terhelő adó.

19 Mivel a Brit Virgin-szigetek, ahol a Lovett és a Grebell bejegyzésre került, szerepel az EUMSZ II. mellékletében található, TOT-okra vonatkozó felsorolásban, meg kell vizsgálni, hogy az EUMSZ 63. cikk alkalmazandó-e a tagállamok és a TOT-ok közötti tőkemozgásokra.

20 E vonatkozásban meg kell állapítani, hogy az EUMSZ 63. cikk szerint tilos „a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti tőkemozgásra vonatkozó minden korlátozás”. Az említett rendelkezés korlátlan területi hatályára tekintettel úgy kell tekinteni, hogy az szükségszerűen alkalmazandó a TOT-okból származó és oda irányuló tőkemozgásokra.

21 E feltételek mellett meg kell vizsgálni, hogy az olyan nemzeti szabályozás, mint az alapügybeli, alkalmas-e a tőke szabad mozgásának akadályozására.

22 Emlékeztetni kell arra, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozást a Bíróság korábban már vizsgálta a C-451/05. sz. ELISA-ügyben 2007. október 11-én hozott ítéletben (EBHT 2007., I-8251. o.) az EUMSZ 63. cikk szempontjából, valamint a C-72/09. sz. Établissements Rimbaud ügyben 2010. október 28-án hozott ítéletben (az EBHT-ban még nem tették közzé) az Európai Gazdasági Térségről szóló 1992. május 2-i megállapodás (HL 1994. L 1., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 11. fejezet, 19. kötet, 146. o.) 40. cikkére tekintettel. Márpedig a fent hivatkozott ELISA-ügyben hozott ítélet 60. pontjából következik, hogy az olyan határokon átnyúló ingatlanbefektetés, mint az alapügybeli, az EUMSZ 63. cikk értelmében tőkemozgásnak minősül.

23 A fent hivatkozott ELISA-ügyben és a fent hivatkozott Établissements Rimbaud ügyben megállapításra került, hogy az olyan szabályozás, mint az alapügybeli, a tőke szabad mozgása korlátozásának minősül, amennyiben azon jogi személyek, amelyek ügyvezetési helye nem Franciaországban található, valamely elnyben való részesülésük végett kötelesek – a többi adóalanytól eltérően – a CGI 990E. cikkének 2. és 3. pontja alapján egy kiegészítő feltételnek eleget tenni, mely utóbbi a Francia Köztársaság és az érintett állam által kötött egyezmény vagy szerződés fennállásához kapcsolódik. Ilyen egyezmény hiányában a franciaországi ügyvezetési hellyel nem rendelkező jogi személy eszik attól a lehetőségtől, hogy a CGI 990D. cikke és 990E.

cikkének 2. és 3. pontja alapján hasznosan kérjen mentességet a 3%-os adó alól. E kiegészítő feltétel alkalmas arra, hogy a jogi személyek e csoportja számára ténylegesen az említett adó alóli mentesség állandó hiányát eredményezze, és ezzel a franciaországi ingatlanberuházást e külföldi illetőségű vállalkozások számára kevésbé vonzóvá tegye.

24 Az alapügyben kétségtelen, hogy a Francia Köztársaság és a Brit Virgin-szigetek nem kötöttek közigazgatási segítségnyújtási egyezményt az adókijátszás és adóelkerülés elleni küzdelem területén, illetve olyan szerződést sem, amelynek értelmében a franciaországi székhellyel nem rendelkező jogi személyeket terhelő adó nem lehet magasabb az említett tagállamban székhellyel rendelkező társaságokra háruló adónál.

25 A fentiekből következik, hogy a Brit Virgin-szigeteken székhellyel rendelkező jogi személyek elesnek a 3%-os adó alóli mentesség kedvezményében való részesülés lehetőségétől. Következésképpen e szabályozás a külföldi illetőségű vállalkozások számára a franciaországi ingatlanberuházást kevésbé vonzóvá teszi. Az alapügyben szóban forgó szabályozás tehát e társaságok számára a tőke szabad mozgásának korlátozását valósítja meg, amely az EUMSZ 63. cikk alapján főszabály szerint tilos.

26 Meg kell még azonban vizsgálni, hogy az olyan korlátozás, mint az alapügybeli, a francia kormány és az Európai Bizottság állításának megfelelően 1993. december 31-én fennálló korlátozásnak tekinthető-e az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdése alkalmazásában.

27 Az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdése szerint a szabad tőkemozgás korlátozásának az EUMSZ 63. cikk értelmében vett tilalma nem érinti azoknak a nemzeti vagy uniós jogszabályok alapján 1993. december 31-én hatályban lévő korlátozásoknak a harmadik országokra történő alkalmazását, amelyeket a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó olyan tőkemozgások tekintetében fogadtak el, amelyek közvetlen befektetéssel – többek között az ingatlanbefektetéseket is beleértve – függenek össze.

28 E vonatkozásban először is meg kell határozni, hogy a Szerződésnek a tőkemozgás szabadságával kapcsolatos rendelkezései szempontjából a TOT-okat a tagállamokhoz vagy harmadik államokhoz kell hasonlónak tekinteni.

29 Először is emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság korábban kimondta, miszerint a TOT-ok a Szerződés negyedik részében a társulásra vonatkozóan meghatározott különleges szabályok alá tartoznak oly módon, hogy a Szerződés általános rendelkezései – amelyek területi hatálya főszabály szerint a tagállamokra vonatkozik – kifejezett utalás nélkül nem alkalmazandók rájuk (lásd a C-260/90. sz. Leplat-ügyben 1992. február 12-én hozott ítélet [EBHT 1992., I-643. o.] 10. pontját; a C-181/97. sz. van der Kooy ügyben 1999. január 28-án hozott ítélet [EBHT 1999., I-483. o.] 37. pontját; a C-110/97. sz., Hollandia kontra Tanács ügyben 2001. november 22-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-8763. o.] 49. pontját, valamint a C-300/04. sz., Eman és Sevinger ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-8055. o.] 46. pontját). A TOT-ok tehát csak akkor élvezik az uniós rendelkezések előnyeit a tagállamokhoz hasonlóan, ha a TOT-oknak a tagállamokhoz hasonlókként történő kezeléséről az uniós jog kifejezetten rendelkezik.

30 Márpedig meg kell állapítani, hogy sem az EU-Szerződés, sem pedig az EUM-Szerződés nem tartalmaz kifejezett hivatkozást a tagállamok és a TOT-ok közötti tőkemozgásokra vonatkozóan.

31 A fentiekből következik, hogy a tőkemozgásoknak az EUMSZ 63. cikk szerinti liberalizációja a TOT-ok javára harmadik államokkénti minőségükben alkalmazandó.

32 Ezen értelmezést megerősítik a hetedik TOT-határozat rendelkezései, amelyet olyan időpontban fogadtak el, amikor a tőkemozgások liberalizációja harmadik államok irányában már megvalósult. Az említett határozat 47. cikkének (2) bekezdése ugyanis kimondja, hogy az EUMSZ 64. cikk a TOT-okra értelemszerűen alkalmazandó.

33 Ezt követően meg kell vizsgálni, hogy az ingatlanberuházásokra vonatkozó olyan korlátozás, mint amilyen az alapügyben szóban forgó jogszabályból következik, 1993. december 31-én fennálló korlátozásnak tekinthető-e.

34 E tekintetben a Bíróság korábban már kimondta, hogy az 1993. december 31-én hatályban lévő korlátozás fogalma azt feltételezi, hogy az a jogi keret, amelybe a kérdéses korlátozás illeszkedik, az érintett tagállam jogrendjének az említett időpont óta folyamatosan a részét képezi. Amennyiben ugyanis ez másképp lenne, a tagállamok bármely időpontban ismét bevezethetnék azokat a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó tőkemozgások tekintetében elfogadott korlátozásokat, amelyek 1993. december 31-én a nemzeti jogrendben hatályban voltak, de amelyeket később nem tartottak fenn (a C-101/05. sz. Áügyben 2007. december 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-11531. o.] 48. pontja).

35 Az ügy Bíróság elé terjesztett irataiból kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozást az 1993. évi költségvetésről szóló, 1992. december 30-i 92-1376. sz. törvény (a JORF 1992. december 31-i 304. száma.) fogadta el, amely 1993. január 1-jén lépett hatályba. A TOT-okból származó tőke szabad mozgásának e jogszabályból következő korlátozása tehát fennállt az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdése szerinti időpont, azaz 1993. december 31. előtt.

36 Egyébiránt nem vitatott, hogy az 1993. december 31-én hatályos szabályozás és annak a 2001. és 2002. adóévben alkalmazandó, az alapügyben szóban forgó változata csupán néhány szerkesztéssel eltérést mutat, amelyek egyáltalán nem érintik azon jogi keret logikáját, amely 1993. december 31-e óta megszakítatlanul részét képezi az érintett tagállam jogrendjének.

37 A fentiekből következik, hogy az olyan nemzeti szabályozásból eredő korlátozások, mint az alapügybeli, az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdése alapján a TOT-ok vonatkozásában elfogadhatók.

38 E feltételek mellett az első elterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az EUMSZ 63. cikkel nem ellentétes az olyan, 1993. december 31-én fennálló nemzeti szabályozás, amely mentesíti az Európai Unió valamely tagállamában székhellyel rendelkező jogi személyeket az e tagállamban fekvő ingatlanjaik forgalmi értéke után fizetendő adó alól, és e mentességet azon társaságok tekintetében, amelyek székhelye valamely TOT-on található, attól teszi függővé, hogy az említett tagállam és e terület kötődő-e az adókiadás és adóelkerülés elleni küzdelemre vonatkozó közigazgatási segítségnyújtási egyezményt, illetve attól a körülménytől, hogy az állampolgárság alapján történő hátrányos megkülönböztetés tilalmát rögzítő valamely egyezmény alapján e jogi személyeket terhelő adó nem lehet magasabb, mint az ugyanezen tagállamban letelepedett társaságokat terhelő adó.

*A második kérdésről*

39 Az előzőeket figyelembe véve a második kérdést nem kell megválaszolni.

**A költségekről**

40 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az

észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

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

**Az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az EUMSZ 63. cikkel nem ellentétes az olyan, 1993. december 31-én fennálló nemzeti szabályozás, amely mentesíti az Európai Unió valamely tagállamában székhellyel rendelkező jogi személyeket az e tagállamban fekvő ingatlanjaik forgalmi értéke után fizetendő adó alól, és e mentességet azon társaságok tekintetében, amelyek székhelye tengerentúli országban vagy területen található, attól teszi függővé, hogy az említett tagállam és e terület kötött-e az adókijátszás és adóelkerülés elleni küzdelemre vonatkozó közigazgatási segítségnyújtási egyezményt, illetve attól a körülménytől, hogy az állampolgárság alapján történő hátrányos megkülönböztetés tilalmát rögzítő valamely egyezmény alapján e jogi személyeket terhelő adó nem lehet magasabb, mint az ugyanezen tagállamban letelepedett társaságokat terhelő adó.**

Aláírások

\* Az eljárás nyelve: francia.