

Downloaded via the EU tax law app / web

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2022. május 12.(*)

„Elztes döntéshozatal – Jogszabályok közelítése – 90/435/EGK irányelv – A különböz tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszere – A 4. cikk és a 7. cikk (2) bekezdése – Az osztalék gazdasági kettős adóztatásának elkerülése”

A C-556/20. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elztes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Conseil d'État (államtanács, Franciaország) a Bírósághoz 2020. október 23-án érkezett, ugyanezen a napon kelt határozatával terjesztett elz

a **Schneider Electric SE,**

az **Axa SA,**

a **BNP Paribas SA,**

az **Engie SA,**

az **Orange SA,**

a **L'Air Liquide**, société anonyme pour l'étude et l'exploitation des procédés Georges Claude,
és

a **Premier ministre,**

a **Ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance**

között folyamatban lév eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: A. Arabadjiev, az els tanács elnöke, a második tanács elnökeként eljárva, I. Ziemele (eladó), T. von Danwitz, P. G. Xuereb és A. Kumin bírák,

f tanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezet: C. Di Bella tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2021. szeptember 8-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következ k által elterjesztett észrevételeket:

– a Schneider Electric SE, az Axa SA, az Engie SA és az Orange SA képviselőiben S. Dardour-Attali, B. Boutemy, S Espasa-Mattei, C. Smits és C. Vannini avocats,

- A L’Air Liquide société anonyme pour l’étude et l’exploitation des procédés Georges Claude képviseletében A. Madec és G. Blanluet avocats,
 - a francia kormány képviseletében É. Toutain, E. de Moustier és A. L. Desjonquères, meghatalmazotti minőségben,
 - az Európai Bizottság képviseletében A. Armenia és V. Uher, meghatalmazotti minőségben,
- a f?tanácsnok indítványának a 2021. október 14-i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a különböz? tagállamok anya? és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszerér?l szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv (HL 1990 L 225., 6. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 2. kötet, 147. o.) 4. cikkének és 7. cikke (2) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az egyrészt?l a Schneider Electric SE, az Axa SA, a BNP Paribas SA, az Engie SA, az Orange SA, valamint a L’Air Liquide, société anonyme pour l’étude et l’exploitation des procédés Georges Claude (a továbbiakban: L’Air Liquide), másrészt?l a Premier ministre (miniszterelnök, Franciaország) és a ministre de l’Économie, des Finances et de la Relance (a gazdaságért, a pénzügyekért és a gazdaságélénkítésért felel?s miniszter, Franciaország) között a code général des impôts (általános adótörvénykönyv, a továbbiakban: CGI) alapügyre alkalmazandó változata 223 sexies cikkében szabályozott forrásadóra („précompte mobilier”) vonatkozó közigazgatási kommentárok megsemmisítése iránti kereset tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 90/435 irányelv harmadik preambulumbekkezdése a következ?t mondta ki:

„mivel a különböz? tagállamokban m?köd? anyavállalatok és leányvállalataik közötti kapcsolatokat szabályozó jelenlegi adóügyi rendelkezések tagállamonként észrevehet?en különböz?ek, és általában kevésbé el?nyösek azoknál, amelyeket az ugyanazon tagállamban m?köd? anyavállalatokra és ezek leányvállalataira lehet alkalmazni; mivel a különböz? tagállamok társaságai közötti együttm?ködés ezért hátrányban van az ugyanazon tagállam vállalatai közötti együttm?ködéssel összehasonlítva; mivel szükséges e hátrány kiküszöbölése egy közös rendszer bevezetésével annak érdekében, hogy megkönnyítsék a társaságok csoportosulását [helyesen: közösségi szint? csoportosulását].”

4 Az említett irányelv 1. cikkének (1) bekezdése a következ?képpen szól:

„Ezen irányelvet minden egyes tagállam alkalmazza:

- valamely tagállam társasága által kapott felosztott nyereségre, amely más tagállamban m?köd? leányvállalatától származik,

– valamely tagállam társasága által más tagállam társasága számára juttatott felosztott nyereségre, amelyeknek az előbbi társaság a leányvállalata.”

5 Az említett irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdése a következőket írta el?:

„(1) Ha az anyavállalat a leányvállalatával fennálló kapcsolatára tekintettel felosztott nyereséget kap, akkor az anyavállalat tagállama, kivéve, ha az anyavállalatot felszámolták: [helyesen: Ha az anyavállalat a leányvállalatában fennálló részesedésére tekintettel – nem a leányvállalat felszámolásából származó – felosztott nyereséget kap, akkor az anyavállalat tagállama:]

– tartózkodik az ilyen nyereség adóztatásától, vagy

– adóztatja az ilyen nyereséget, miközben felhatalmazza az anyavállalatot, hogy vonja le az esedékes adó összegéből a leányvállalat által az ilyen nyereségre megfizetett társasági adót és adott esetben azon tagállam által kivetett forrásadó összegét, amelyben a leányvállalat illetéssel bír – az 5. cikkben megállapított eltérésekkel – a megfelelő nemzeti adó összegéig.

(2) Minden tagállam mindazonáltal fenntarthatja annak lehetőségét, hogy a részesedéssel kapcsolatos semmilyen fizetési kötelezettséget és a leányvállalat nyereségfelosztásából származó semmilyen veszteséget ne lehessen levonni az anyavállalat adóztatható nyereségéből. Ahol ilyen esetben a részesedésre vonatkozó ügyviteli költségeket általánosságként rögzítik, a rögzített összeg nem haladhatja meg a leányvállalat által felosztott nyereség 5%-át.”

6 Ugyanezen irányelv 5. cikkének (1) bekezdése kimondta:

„Azon nyereség, amelyet a leányvállalat oszt fel az anyavállalata számára, mentesül a forrásadó alól, ha az utóbbi legalább 25% részesedéssel rendelkezik a leányvállalat alaptőkéjében.”

7 A 90/435 irányelv 6. cikke elírta:

„Egy anyavállalat tagállama nem számíthat fel forrásadót azon nyereségre, amelyet az ilyen vállalat kap egy leányvállalattól.”

8 Az említett irányelv 7. cikke értelmében:

„(1) »Forrásadó«: ezen irányelv alkalmazásában nem vonatkozik az adott leányvállalat által a tagállamának fizetendő azon társaságiadóelőlegre vagy a társasági adó előre történő megfizetésére (précompte), amely az anyavállalat részére történő nyereségfelosztással kapcsolatos.

(2) Ezen irányelv nem érinti azon nemzeti vagy megállapodáson alapuló rendelkezéseket, amelyeket az osztalékok gazdasági kettős adóztatásának kiküszöbölésére vagy mérséklésére szántak, különös tekintettel azon rendelkezésekre, amelyek az osztalékban részesülők adójóváírására vonatkoznak.”

9 A 90/435 irányelvet hatályon kívül helyezte a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 2011. november 30-i 2011/96/EU tanácsi irányelv (HL 2011. L 345., 8. o.), amely 2012. január 18-án lépett hatályba. Az alapügy tényállásának időpontjára figyelemmel azonban, időbeli hatályát tekintve arra a 90/435 irányelvet kell alkalmazni.

10 A 2011/96 irányelv 4. cikkének (1) és (3) bekezdése a következőket írja el?:

„(1) Ha az anyavállalat vagy állandó telephelye – az anyavállalatnak a leányvállalatával fennálló kapcsolatára tekintettel – felosztott nyereséget kap, az anyavállalat tagállama és az állandó telephely tagállama, kivéve ha a leányvállalatot felszámolták:

a) tartózkodik az ilyen nyereség adóztatásától, vagy

b) adóztatja az ilyen nyereséget, miközben felhatalmazza az anyavállalatot és az állandó telephelyet, hogy levonja a fizetendő adó összegéből az ilyen nyereségre jutó és a leányvállalat, illetve a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalatok által megfizetett társasági adót a megfelelő fizetendő adó összegéig, azzal a feltétellel, hogy a vállalat és a láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalat a lánc minden szintjén a 2. cikkben megállapított fogalom meghatározással azonos, és megfelel a 3. cikkben meghatározott követelményeknek.

[...]

(3) Minden tagállam fenntartja annak lehetőségét, hogy a részesedéssel kapcsolatos semmilyen fizetési kötelezettséget és a leányvállalat nyereségfelosztásából származó semmilyen veszteséget ne lehessen levonni az anyavállalat adóztatható nyereségéből.

Ahol ilyen esetben a részesedésre vonatkozó ügyviteli költségeket átalányösszegként rögzítik, a rögzített összeg nem haladhatja meg a leányvállalat által felosztott nyereség 5%-át.”

A francia jog

Az adójóváírásra és a forrásadóra vonatkozó rendelkezések

11 A CGI 158 bis cikke elírta, hogy a francia társaságok által fizetett osztalékban részesülő személyek e címen szerzett jövedelmét a társaságtól kapott összegek, valamint az Államkincstárral szembeni követelés formájában megjelenő adójóváírás alkotják. Ezen adójóváírás a társaság által ténylegesen kifizetett összegek felével egyezik meg.

12 E törvénykönyv 223 sexies cikke (1) bekezdésének első albekezdése értelmében:

„[...] amennyiben a társaság által felosztott hozamok olyan összegekben [származnak], amelyek után a társaságot nem terhelte az általános mértékű társasági adó, a társaságnak a 158 bis cikk (1) bekezdésének megfelelően kiszámított, e hozamokhoz kapcsolódó adójóváírással megegyező mértékű forrásadót kell fizetnie. Ez a forrásadó az osztalékban részesülő személyétől függetlenül fizetendő.”

13 A CGI 158 bis és 223 sexies cikkét a felosztott vagy kapott jövedelmek, illetve az adójóváírás tekintetében 2005. január 1-jétől hatályon kívül helyezték.

Az anyavállalatokra vonatkozó szabályozással kapcsolatos rendelkezések

14 A CGI 145. cikke az alábbiak szerint rendelkezett:

„(1) Az anyavállalatokra vonatkozó, a 146. és 216. cikkben meghatározott adóügyi szabályozás az általános társaságiadó–kulcs alá tartozó társaságokra és más szervezetekre alkalmazandó, amelyek a következő feltételeknek megfelelően részesedésekkel rendelkeznek:

[...]

b) [...] a részesedést megtestesít? értékpapírok legalább a kibocsátó társaság t?kéjének 10%-át képviselik; [...]"

15 A CGI 146. cikkének (2) bekezdése értelmében:

„Ha az anyavállalat által teljesített osztalékfizetések esetén a 223 sexies cikk szerinti forrásadó alkalmazásának van helye, akkor e forrásadóba adott esetben beszámítható a [...] részesedésekb?l öt évnél nem régebben szerzett jövedelmekhez kapcsolódó adójóváírások összege.”

16 A CGI 216. cikke értelmében:

„Az anyavállalat által egy adott adóévben azon részesedésekb?l szerzett nettó jövedelem, amelyek jogosultságot teremtenek az anyavállalatokra vonatkozó szabályozás alkalmazására, és amelyeket a 145. cikk említ, levonható az anyavállalat teljes nettó nyereségéb?l [...].”

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

17 A Schneider Electric, az Axa, az Engie és az Orange (a továbbiakban együttesen: Schneider Electric és társai), valamint a BNP Paribas és a L’Air Liquide keresetet indítottak a Conseil d’État (államtanács, Franciaország) el?tt a CGI 223 sexies cikkére vonatkozó, 1995. november 1?jén a 4 J 1321 és 4 J 1322. számon az alapdokumentációban közzétett közigazgatási kommentár, valamint a 2001. március 21?i 4 J?1–01. sz., a *Bulletin officiel des impôts* 2001. március 30?i 62. számában közzétett közigazgatási kommentár megsemmisítése iránt.

18 Az alapeljárás felperesei úgy vélik, hogy a megtámadott kommentárok megismélik a CGI 223 sexies cikkének forrásadót bevezet? rendelkezéseit, amelyek maguk is összeegyeztethetetlenek a 90/435 irányelv 4. cikkének rendelkezéseivel, mivel a forrásadó az anyavállalat tagállama által el?írt olyan adóintézkedésnek tekinthet?, amely az anyavállalat által fizetett osztalék után adó beszedését írja el?, és amelynek alapját a kifizetett osztalék összege képezi, az e társaság külföldi leányvállalataitól származó osztalékot is beleértve.

19 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelemb?l kit?nik, hogy a CGI 223 sexies cikkének rendelkezéseit, ahogyan azokat a megtámadott kommentár értelmezi, a Schneider Electric és társai, valamint a L’Air Liquide tekintetében az esett?l függ?en a 2000–2004. adóévek vonatkozásában alkalmazták a Franciaországban, más tagállamokban vagy harmadik országokban letelepedett leányvállalatok által a fenti társaságok számára felosztott nyereségb?l származó összegek felosztására, és hogy e társaságok ezen adókivetések teljes összegét vitatták.

20 A kérdést el?terjeszt? bíróság ezért úgy ítélte meg, hogy a Schneider Electric és társai, valamint a L’Air Liquide a megtámadott kommentárok tekintetében igazolták az eljáráshoz f?z?d? érdeküket. Ezzel szemben a BNP Paribas nem igazolta az e tekintetben számára kereset?ségi jogot biztosító személyes érdeket, mivel e társaság nem állította sem azt, hogy a CGI 223 sexies cikkének az említett kommentárok által értelmezett rendelkezéseit alkalmazták rá, sem azt, hogy kizárták ?t olyan el?nyb?l, amelyre az ezen értelmezés által érintett személyek hivatkozhatnak.

21 A kérdést elterjeszt? bíróság rámutat, hogy a 90/435 irányelv hatálya alá tartozó nyereség adójogi megítélését illet?en a francia jogalkotó a CGI 145. és 216. cikkében az ezen irányelv 4. cikke (1) bekezdésének els? franciabekezdésében el?írt mentesítési rendszert választotta, az 5%-os átalányösszegben rögzített költséghányad adóztatása mellett, amely az anyavállalat által viselt, az ezen osztalékot felosztó leányvállalatban fennálló részesedésével kapcsolatos költségeknek és díjaknak felel meg. E nyereség tehát 95%-ban adómentes.

22 E bíróság megállapítja, hogy kizárólag az újrafelosztást végz? személy tartozik a CGI 223 sexies cikkében el?írt forrásadó hatálya alá, következésképpen a Bíróság ítélkezési gyakorlatára tekintettel e forrásadó nem min?sül a 90/435 irányelv 5. és 6. cikke, valamint 7. cikkének (1) bekezdése értelmében vett forrásadónak, amiben a felek egyetértenek. Ezzel szemben az említett forrásadó a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdése els? franciabekezdésének hatálya alá tartozhat.

23 Mindazonáltal, mivel a CGI 223 sexies cikkében el?írt forrásadó a felosztott jövedelmek gazdasági kett?s adóztatásának elkerülésére irányuló mechanizmus egyik alkotóeleme volt, a kérdést elterjeszt? bíróság arra keresi a választ, hogy e forrásadó nem tartozik-e a 90/435 irányelv 7. cikke (2) bekezdésének hatálya alá. Az említett forrásadót ugyanis adójóváírást, azaz adóhitelt megalapozó nyereségfelosztás esetén kellett megfizetni, amennyiben e nyereségre nem vetettek ki általános mérték? társasági adót, és az annak megakadályozására szolgált, hogy e jövedelmekhez kapcsolódóan olyan adójóváírást biztosítsanak, amely nem felel meg az osztalékot fizet? társaság által a nyereség alapján viselt adótehernek, és így annak elkerülésére irányul, hogy ezen adójóváírás biztosítása az osztalékban részesül? fél számára „váratlan el?nyt” jelentsen.

24 Mivel a 2011. szeptember 15?i Accor ítélet (C?310/09, EU:C:2011:581) értelmében az osztalékban részesül? társaság adójóváírásra jogosult, amely lehetővé teszi annak biztosítását, hogy a Franciaországban letelepedett társaságoktól származó osztalékok és a más tagállamában letelepedett társaságoktól származó osztalékok azonos adójogi bánásmódban részesüljenek, és amely a CGI 223 sexies cikkében el?írt forrásadóba beszámítható, e forrásadó alkalmazása a kérdést elterjeszt? bíróság szerint nem t?nik olyannak, mint amely akadályozza a 90/435 irányelv által követett cél elérését.

25 E körülmények között a Conseil d'État (államtanács) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„[E]lmentés-e az anya? és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikkének rendelkezéseivel, figyelemmel különösen az irányelv 7. cikkének (2) bekezdésére, [a CGI] 223 sexies cikkéhez hasonló rendelkezés, amely egy, az osztalékok gazdasági kett?s adóztatásának kiküszöbölésére szolgáló rendszer helyes végrehajtása érdekében az anyavállalat részére az Európai Unió más tagállamában letelepedett leányvállalatai által felosztott nyereség anyavállalat általi újrafelosztásakor adót ír el??”

Az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitása iránti kérelemr?

26 A f?tanácsnok indítványának ismertetését követ?en a Schneider Electric és társai, valamint a L'Air Liquide a Bíróság Hivatalához 2021. október 22?én elterjesztett beadványukkal kérték, hogy a Bíróság az eljárási szabályzatának 83. cikke alapján rendelje el az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitását.

27 Kérelmük alátámasztására a Schneider Electric és társai, valamint a L'Air Liquide el?s?r is arra hivatkoznak, hogy az adójóváírásra és a forrásadóra vonatkozó rendszerrel kapcsolatos bizonyos megfontolások, amelyeken a f?tanácsnok indítványa alapul, tévesek.

28 Ezt követően a Schneider Electric és társai azt állítják, hogy egyes érveikre nem kaptak választ, továbbá a f?tanácsnok indítványának 47. pontjában szerepl? számszer?sített példát is vitatják.

29 Végül a L’Air Liquide azzal érvel, hogy a f?tanácsnok indítványában szerepl? egyes érvek ellentmondásosak, s?t ellentétesek a 90/435 irányelv 7. cikke (2) bekezdésének szövegével, valamint e rendelkezés el?készít? munkálataival.

30 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 252. cikk második bekezdése értelmében a f?tanácsnok feladata, hogy teljesen pártatlanul és függetlenül eljárva, nyilvános tárgyaláson indokolással ellátott indítványt terjesszen el? azokban az ügyekben, amelyek esetében az Európai Unió Bíróságának alapokmánya szerint a f?tanácsnok részvételére van szükség. A Bíróságot nem köti sem ezen indítvány, sem pedig a f?tanácsnok ezen indítvány alapjául szolgáló indokolása (2020. december 16?i Tanács és társai kontra K. Chrysostomides & Co. és társai ítélet, C?597/18 P, C?598/18 P, C?603/18 P és C?604/18 P, EU:C:2020:1028, 58. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 Ezenkívül az Európai Unió Bíróságának alapokmánya és az eljárási szabályzat nem teszi lehetővé, hogy az említett alapokmány 23. pontjában említett érdekelt a f?tanácsnoki indítványra válaszként észrevételeket tegyenek (2021. november 16?i Prokuratura Rejonowa w Mi?sku Mazowieckim és társai ítélet, C?748/19–C?754/19, EU:C:2021:931, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 Következésképpen az, ha az Európai Unió Bírósága alapokmányának 23. cikke szerinti érdekelt nem ért egyet a f?tanácsnok indítványával, bármilyen kérdéseket is vizsgáljon a f?tanácsnok az indítványban, önmagában nem indokolhatja a szóbeli szakasz újbóli megnyitását (lásd ebben az értelemben: 2021. november 16?i Prokuratura Rejonowa w Mi?sku Mazowieckim és társai ítélet, C?748/19–C?754/19, EU:C:2021:931, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 Kétségtelen viszont, hogy a Bíróság a f?tanácsnok meghallgatását követően az eljárás során bármikor elrendelheti az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitását az eljárási szabályzatának 83. cikke alapján, különösen, ha úgy ítéli meg, hogy az ügy körülményei nincsenek kellően feltárva, vagy ha a fél e szakasz befejezését követően a Bíróság határozatára nézve dönt? jelent?ség? új tényt hoz fel, illetve ha az ügyet olyan érv alapján kellene eldönteni, amelyet a felek, illetve az Európai Unió Bírósága alapokmányának 23. cikke szerinti érdekelt nem vitattak meg.

34 A jelen ügyben azonban a Bíróság megállapítja, hogy a határozathozatalhoz szükséges valamennyi információval rendelkezik, és hogy a jelen ügyet nem olyan érv alapján kell eldönteni, amelyet az eljárás írásbeli és szóbeli szakaszában nem vitattak meg. Ezenfelül az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitására irányuló kérelem nem tartalmaz olyan új tényeket, amelyek döntően befolyásolnák a Bíróság által a jelen ügyben meghozandó határozatot.

35 Ilyen körülmények között a Bíróság a f?tanácsnok meghallgatását követően megállapítja, hogy nem kell elrendelni az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitását.

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésr?l

36 Kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 90/435 irányelv 4. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az azt el?író nemzeti szabályozás, hogy az anyavállalat köteles a leányvállalatai által kifizetett nyereség

részvényesei számára történ?, adójóváírást megalapozó újrafelosztása esetén forrásadót fizetni, amennyiben e nyereséget nem terhelte általános mérték? társasági adó, és hogy adott esetben e szabályozás az említett irányelv 7. cikke (2) bekezdésének hatálya alá tartozik?e.

A 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének értelmezésér?l

37 Elöljáróban meg kell jegyezni, hogy a 90/435 irányelv 4. cikkének (1) bekezdéséb?l kit?nik, hogy ha az anyavállalat a leányvállalatával fennálló kapcsolatára tekintettel felosztott nyereséget kap, akkor az anyavállalat tagállama vagy tartózkodik az ilyen nyereség adóztatásától, vagy felhatalmazza az anyavállalatot, hogy levonja az esedékes adó összegéb?l a leányvállalat által az ilyen nyereségre megfizetett társasági adót, és adott esetben az azon tagállam által kivetett forrásadó összegét, amelyben a leányvállalat illet?séggel bír, a megfelel? nemzeti adó összegéig.

38 A 90/435 irányelv 4. cikkének (1) bekezdése kifejezetten a tagállamokra bízva az adómentesség és a beszámítás módszere közötti választást, amelyeket ezen irányelv 4. cikke (1) bekezdésének els?, illetve második franciabekezdése ír el? (lásd ebben az értelemben: 2019. december 19?i Brussels Securities SA ítélet, C?389/18, EU:C:2019:1132, 31. pont).

39 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelemben szerepl?, a jelen ítélet 21. pontjában említett információk szerint a francia jogalkotó a CGI 145. és 216. cikkében a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének els? franciabekezdésében el?írt adómentességi rendszert választotta. Az el?terjesztett kérdésre tehát e rendelkezésre figyelemmel kell válaszolni.

40 E tekintetben nemcsak a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdése els? franciabekezdésének szövegét, hanem az említett irányelv céljait és rendszerét is figyelembe kell venni. (lásd ebben az értelemben: 2017. március 8?i Wereldhave Belgium és társai ítélet, C?448/15, EU:C:2017:180, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 El?ször is meg kell állapítani, hogy a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdése els? franciabekezdésének szövege lényegében megegyezik a 2011/96 irányelv 4. cikke (1) bekezdése a) pontjának szövegével, amely tekintetében a Bíróság megállapította, hogy annak el?írásával, hogy az anyavállalat szerinti tagállam és az állandó telephely szerinti tagállam „tartózkodik az ilyen nyereség adóztatásától”, az említett rendelkezés megtiltja a tagállamok számára, hogy megadóztassák az anyavállalatot vagy annak állandó telephelyét a leányvállalat által az anyavállalata részére felosztott nyereség címén, anélkül hogy különbséget tennének aszerint, hogy e nyereség átvétele vagy annak ismételt felosztása számít az anyavállalat megadóztatásához kapcsolódó adóztatandó tényállásnak (2017. május 17?i X ítélet, C?68/15, EU:C:2017:379, 79. pont).

42 Másodszor, azon szövegekörnyezetet illet?en, amelybe a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének els? franciabekezdése illeszkedik, meg kell állapítani, hogy ezen irányelv 4. cikkének (2) bekezdése értelmében minden tagállam fenntarthatja annak lehet?ségét, hogy a részesedéssel kapcsolatos semmilyen fizetési kötelezettséget és a leányvállalat nyereségfelosztásából származó semmilyen veszteséget ne lehessen levonni az anyavállalat adózás el?tti nyereségéb?l, és kifejti, hogy ahol ilyen esetben a részesedésre vonatkozó ügyviteli költségeket általánösszegként rögzítik, a rögzített összeg nem haladhatja meg a leányvállalat által felosztott nyereség 5%?át.

43 Harmadszor, a Bíróság megállapította, hogy a jelen ítélet 41. pontjában felidézett megállapítást meger?síti a 2011/96 irányelv célja, amely arra irányul, hogy megszüntesse a leányvállalat által az anyavállalat részére felosztott nyereségnek az anyavállalat szintjén történ? kett?s adóztatását. Márpedig az, hogy az anyavállalat szerinti tagállam e nyereség után annak újrafelosztása során e társaságra adót vet ki, aminek eredményeképpen az említett nyereségre az

ezen irányelv 4. cikkének (3) bekezdésében előírt 5%-os korlátot ténylegesen meghaladó mértékű adót vetnek ki, az említett vállalat szintjén az említett irányelv által tiltott kettős adóztatáshoz vezet (2017. május 17-ii X ítélet, C-68/15, EU:C:2017:379, 80. pont).

44 A 90/435 irányelv is ezt a célt követi. Amint az többek között ezen irányelv harmadik preambulumbekkezdéséből kitűnik, ezen irányelvnek az a célja, hogy egy közös adóztatási rendszer bevezetésével megszüntesse azon hátrányokat, amelyek a különböző tagállamok társaságainak együttműködését az ugyanazon tagállam társaságainak együttműködéséhez viszonyítva érik, és ezáltal megkönnyítse a társaságok közösségi szintű csoportosulását. Ezen irányelv célja tehát a valamely tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalat nyereségének a másik tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalata részére való felosztása adósemlegességének biztosítása (2019. december 19-ii Brussels Securities ítélet, C-389/18, EU:C:2019:1132, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

45 A valamely tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalat nyereségének a másik tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalata részére való felosztása tekintetében fennálló ezen semlegesség céljának biztosítása érdekében a 90/435 irányelv – különösen a 4. cikke (1) bekezdésének első franciabekezdésében előírt szabály révén – ezen nyereség gazdasági értelemben vett kettős adóztatásának elkerülésére irányul, azaz annak elkerülésére, hogy a felosztott nyereséget ne sújtsa először a leányvállalatnál és másodsor az anyavállalatnál is adókötelezettség (lásd ebben az értelemben: 2019. december 19-ii Brussels Securities ítélet, C-389/18, EU:C:2019:1132, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46 Következésképpen, mivel a 2011/96 irányelv 4. cikke (1) bekezdése a) pontjának tartalma lényegében megegyezik a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdése első franciabekezdésének tartalmával, és e két irányelv azonos célokat követ, a Bíróságnak az első rendelkezésre vonatkozó ítélkezési gyakorlata a másodikra is alkalmazandó (lásd ebben az értelemben: 2020. április 2-ii GVC Services (Bulgaria) ítélet, C-458/18, EU:C:2020:266, 34. pont).

47 Ezenkívül a Bíróság ítélkezési gyakorlatából először is az következik, hogy a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdése első franciabekezdése alkalmazásának nem feltétele valamely külön adó, és hogy e rendelkezés így annak elkerülésére irányul, hogy a tagállamok olyan adóintézkedéseket fogadjanak el, amelyek a leányvállalat által az anyavállalat részére felosztott nyereségnek az utóbbinál történő kettős adóztatáshoz vezetnek (lásd analógia útján: 2017. május 17-ii AFEP és társai ítélet, C-365/16, EU:C:2017:378, 33. pont).

48 Végül szintén a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első franciabekezdésében foglalt tilalom hatálya alá tartozik az olyan nemzeti szabályozás, amely bár nem adóztatja meg magukat az anyavállalat által kapott osztalékokat, azzal a hatással járhat, hogy az anyavállalatot ezen osztalékok után közvetve megadóztatják (lásd ebben az értelemben: 2019. december 19-ii Brussels Securities ítélet, C-389/18, EU:C:2019:1132, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

49 Ebből következik, hogy a leányvállalat által az anyavállalata számára felosztott nyereségnek az említett nyereség újrafelosztása esetén az anyavállalat tagállama által az anyavállalatnál történő adóztatása, amely azzal jár, hogy az említett nyereségre az ezen irányelv 4. cikkének (2) bekezdésében előírt 5%-os korlátot meghaladó adót vetnek ki, a fenti társaság szintjén az említett irányelvvel ellentétes kettős adóztatáshoz vezet (lásd analógia útján: 2017. május 17-ii AFEP és társai ítélet, C-365/16, EU:C:2017:378, 32. pont).

50 Amint az a jelen ítélet 23. pontjában megállapításra került, az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy a CGI 223 sexies cikke szerinti forrásadót adójóváírást megalapozó nyereségfelosztás esetén kellett megfizetni, amennyiben e nyereséget az anyavállalat szintjén

nem terhelte általános mérték? társasági adó.

51 Márpedig a Bíróság már megállapította, hogy az érintett tagállamtól eltér? tagállamban letelepedett leányvállalatoktól kapott osztalék esetén a forrásadó csökkenti a felosztható osztalék mértékét, és hogy az ilyen osztalékban részesül? anyavállalat vagy felosztja a forrásadó összegével csökkentett osztalékot, amelynek összege alacsonyabb a Franciaországban letelepedett leányvállalatoktól kapott osztalék újrafelosztásával juttatott összegeknél, vagy a tartalékait használja fel annak érdekében, hogy a forrásadó címén fizetend? összeggel megegyez? összeget felszabadítson, és ezzel a felosztott osztalék mértékét megnövelje (lásd e tekintetben: 2011. szeptember 15?i Accor ítélet, C?310/09, EU:C:2011:581, 49. és 50. pont).

52 Amint az a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kit?nik, a CGI 223 sexies cikkének megfelel?en e forrásadó az anyavállalat által a részvényeseinek fizetett osztalékhoz kapcsolódó adójóváírásnak felelt meg, amely a CGI 158 bis cikkének megfelel?en az e társaság által ténylegesen kifizetett összegek felével egyezett meg.

53 Az említett forrásadó tehát azt eredményezhette, hogy az anyavállalat által az érintett tagállamtól eltér? tagállamban letelepedett leányvállalataitól kapott nyereségre annak újrafelosztása során a 90/435 irányelv 4. cikkének (2) bekezdésében el?írt 5%?os fels? határt meghaladó adót vetnek ki, ami ellentétes ezen irányelvel.

54 E megállapítást nem kérd?jelezheti meg az a körülmény, hogy – amint arra a kérdést el?terjeszt? bíróság rámutat – az érintett tagállamtól eltér? tagállamban letelepedett leányvállalattól osztalékban részesül? társaságok a Bíróság által a 2011. szeptember 15?i Accor ítéletben (C?310/09, EU:C:2011:581) értelmezett EUMSZ 49. és EUMSZ 63. cikk alapján adójóváírásra jogosultak annak érdekében, hogy ugyanolyan adójogi bánásmódban részesüljenek, mint a franciaországi székhely? leányvállalattól osztalékban részesül? társaság.

55 Kétségtelenül igaz, hogy az az értelmezés, amelyet a Bíróság valamely uniós jogszabály kapcsán fejt ki az EUMSZ 267. cikkben rá ruházott hatáskör gyakorlása során, megmagyarázza és pontosítja e szabály hatályát és jelent?ségét, amely szerint azt a hatálybalépésének időpontjától értelmezni és alkalmazni kell, illet?leg értelmezni és alkalmazni kellett volna. A fentiekb?l következ?en az így értelmezett szabályt maguk a bíróságok alkalmazhatják, illetve kötelesek alkalmazni az értelmezés iránti kérelem tárgyában hozott ítéletet megel?zen keletkezett és létrehozott jogviszonyokra, ha egyébként teljesülnek azon feltételek, amelyek lehetővé teszik az említett szabály alkalmazására vonatkozó pernek a hatáskörrel rendelkező bíróságok el?tti megindítását (2020. május 14?i B és társai (Vertikális és horizontális adóintegráció) ítélet, C?749/18, EU:C:2020:370, 60. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

56 2011. szeptember 15?i Accor ítéletében (C?310/09, EU:C:2011:581) a Bíróság kimondta, hogy az EUMSZ 49. és EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az osztalék gazdasági kett?s adóztatásának elkerülésére irányuló olyan tagállami szabályozás, amely lehetővé teszi az anyavállalat számára, hogy a leányvállalatai által fizetett osztaléknak a részvényesei közötti újrafelosztása után fizetend? forrásadóba beszámítsa az ezen osztalék fizetéséhez kapcsolódó adójóváírást, amennyiben az az e tagállamban letelepedett leányvállalattól származik, ezt a lehetőséget azonban nem biztosítja, ha ez az osztalék más tagállamban letelepedett leányvállalattól származik, mivel e szabályozás ez utóbbi esetben nem teszi lehetővé az ezen osztalék e leányvállalat általi kifizetéséhez kapcsolódó adójóváírást.

57 Bár a kérdést el?terjeszt? bíróság rámutat, hogy a 2011. szeptember 15?i Accor ítélet (C?310/09, EU:C:2011:581) kihirdetését követ?en az a társaság, amely az érintett tagállamtól eltér? tagállamban letelepedett leányvállalattól osztalékban részesült, adójóváírásra jogosult

annak érdekében, hogy ugyanabban az adójogi bánásmódban részesüljön, mint a Franciaországban letelepedett leányvállalattól osztalékban részesülő társaság, az is kétségtelen, hogy semmilyen törvényi vagy rendeleti jellegű intézkedést nem fogadtak el ezen adójóváírás feltételeinek pontosítása érdekében. A kérdést elterjesztő bíróság egyébként nem szolgáltat bizonyítékot az említett adójóváírás nemzeti bíróságok általi kiszámításának módszerei vonatkozásában.

58 Állandó ítélkezési gyakorlat, hogy az uniós jog szabályainak megsértésével valamely tagállamban kivetett adók visszatérítéséhez való jog a Bíróság által értelmezett uniós rendelkezések által a jogalanyok számára biztosított jogokból ered, és azokat kiegészíti (2011. szeptember 15-ii Accor ítélet, C-310/09, EU:C:2011:581, 71. pont).

59 Meg kell azonban állapítani, hogy a nemzeti szabályozásnak az EUMSZ 49. cikkel és az EUMSZ 63. cikkel való összeegyeztethetlenségének orvoslására irányuló adójóváírás, ahogyan arról a nemzeti bíróságok – amint arra a Schneider Electric és társai a Bíróság előtti tárgyaláson hivatkoztak – több évvel az adójóváírásra és a forrásadóra vonatkozó rendszer hatályon kívül helyezését követően rendelkeztek, nem alkalmas arra, hogy e szabályozásnak a 90/435 irányelvvel összeegyeztethetetlen hatásait orvosolja.

60 Először is az adóalanyok azon lehetősége, hogy ilyen adójóváírásban részesüljenek, többek között attól a feltételtől függ, hogy e tekintetben közigazgatási és bírósági eljárásokat kezdeményeztek, és hogy képesek benyújtani azon szükséges bizonyítékokat, amelyeket az adóhatóság jogosult megkövetelni annak értékeléséhez, hogy a kérdéses jogszabály által biztosított adókedvezmény feltételei teljesülnek-e, és következésképpen helye van-e az említett kedvezmény megadásának (2018. október 4-ii Bizottság kontra Franciaország (Forrásadó) ítélet, C-416/17, EU:C:2018:811, 581. pont]).

61 Márpedig emlékeztetni kell arra, hogy a tagállamok nem jogosultak arra, hogy a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első franciabekezdéséből következő adóelőnyt az ezen irányelvben előírtól eltérő feltételeknek rendeljék alá (lásd ebben az értelemben: 2019. december 19-ii Brussels Securities ítélet, C-389/18, EU:C:2019:1132, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

62 Továbbá, amint arra az Európai Bizottság rámutat, az adójóváírás ilyen figyelembevételének lényegében ahhoz vezet, hogy az érintett tagállamtól eltérő tagállamban illetékséggel rendelkező leányvállalatoktól kapott osztalékokra beszámítási módszert kell alkalmazni.

63 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy az adómentesség módszere és a beszámítás módszere közötti választás az osztalékban részesülő társaság számára nem feltétlenül vezet azonos eredményhez, és hogy az a tagállam, amely valamely irányelv átültetésekor az abban foglalt valamelyik alternatív rendszert választotta, nem hivatkozhat a másik rendszer alkalmazásából esetlegesen eredő hatásokra vagy korlátozásokra. (2009. február 12-ii Cobelfret ítélet, C-138/07, EU:C:2009:82, 48. és 50. pont).

64 Végül, amint azt a francia kormány a tárgyaláson elismerte, még ha figyelembe is vesszük az adójóváírást, a forrásadó egy része továbbra is fennmaradhat, különösen akkor, ha a Franciaországtól eltérő tagállamban kivetett adó mértéke a francia adónál alacsonyabb.

65 Következésképpen a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első franciabekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely előírja, hogy az anyavállalat köteles a leányvállalatai által kifizetett nyereség részvényesei számára történő, adójóváírást megalapozó újrafelosztása esetén forrásadót fizetni abban az esetben, ha e nyereséget nem terhelte általános mértékű társasági adó, amennyiben az ezen forrásadó címén

fizetendő összegek meghaladják az említett irányelv 4. cikkének (2) bekezdésében meghatározott 5%-os felső határt.

A 90/435 irányelv 7. cikke (2) bekezdésének értelmezéséről

66 A kérdést előterjesztő bíróságban ugyanakkor felmerül a kérdés, hogy a 90/435 irányelv 7. cikke (2) bekezdésének hatálya alá tartozik-e az a nemzeti szabályozás, amely előírja, hogy az anyavállalatnak forrásadót kell fizetnie a leányvállalatai által kifizetett nyereség részvényesei számára történő, adójóváírást megalapozó újrafelosztása esetén abban az esetben, ha a nyereséget nem terhelte általános mértékű társasági adó.

67 E kérdés megválaszolására érdekében mindenekelőtt meg kell jegyezni, hogy a 90/435 irányelv 7. cikke (2) bekezdésének szövegéből kitűnik, hogy e rendelkezés hatálya nem korlátozódik az ezen irányelv 5. cikkének (1) bekezdésében és 6. cikkében említett forrásadóra. Az említett irányelv 7. cikkének (1) bekezdésétől eltérően ugyanis, amely kifejezetten a forrásadóra vonatkozik, az irányelv 7. cikkének (2) bekezdése kizárólag azt írja elő, hogy ez az irányelv nem érinti azon nemzeti vagy megállapodáson alapuló rendelkezéseket, amelyeket az osztalékok gazdasági kettős adóztatásának kiküszöbölésére vagy mérséklésére szántak, különös tekintettel azon rendelkezésekre, amelyek az osztalékban részesülő adójóváírására vonatkoznak.

68 E tekintetben a francia kormány arra hivatkozik, hogy a 90/435 irányelv előkészítő munkálataiból az következik, hogy ezen irányelv 7. cikkének rendelkezéseit, amelyek nem szerepeltek a Bizottság által előterjesztett eredeti irányelvjavaslatban, a tagállamok közötti tárgyalások során, Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királyságának kezdeményezésére, a társaságiadóelőleg (*advance corporation tax*) és a kapcsolódó, megállapodásokon alapuló rendelkezések lefedése érdekében foglalták bele a szövegtervezetbe. Ezt a 7. cikkre vonatkozó javaslatot a francia delegáció támogatta, és a cikk szövegét kiigazították annak érdekében, hogy az kifejezetten a forrásadóra vonatkozzon. A további előkészítő munkálatokból következik, hogy a 90/435 irányelv 7. cikkének elfogadásával az uniós jogalkotónak egyértelműen az volt a szándéka, hogy ezen irányelv hatálya alól kizárja többek között a forrásadó és az adójóváírás francia mechanizmusait.

69 Márpedig emlékeztetni kell arra, hogy egyrészt a tagállamok által az Európai Unió Tanácsában kifejezésre juttatott szándékok nem bírnak jogi jelentőséggel, ha nem nyertek kifejezést a jogi rendelkezésekben. Ez utóbbiak ugyanis a jogalanyoknak szólnak, akik a jogbiztonság elvének követelményeivel összhangban bízhatnak azok tartalmában (2009. október 1-jei *Gaz de France – Berliner Investissement* ítélet, C-247/08, EU:C:2009:600, 39. pont).

70 Másrészt nem vitatott, hogy a „forrásadó” (*précompte*) kifejezést a 90/435 irányelv 7. cikkének (2) bekezdése nem használja, míg ezen irányelv 7. cikkének (1) bekezdése kimondja, hogy az ezen irányelvben használt „forrásadó” kifejezés nem vonatkozik az adott leányvállalat által a tagállamának fizetendő azon társaságiadóelőlegre vagy a társasági adó előre történő megfizetésére (*précompte*), amely az anyavállalat részére történő nyereségfelosztással kapcsolatos. Márpedig az alapügyben említett forrásadó nem vonja maga után a leányvállalat székhelye szerinti tagállam javára történő adóztatást, hanem az utóbbi társaságot terhel, az anyavállalat székhelye szerinti tagállam javára teljesített kifizetésből áll. Következésképpen a 90/435 irányelv 7. cikkének szövegéből nem tűnik ki, hogy az alapügyben említetthez hasonló forrásadó nem tartozik ezen irányelv hatálya alá.

71 Ezt követően azon összefüggést illetően, amelybe a 90/435 irányelv 7. cikkének (2) bekezdése illeszkedik, nem zárható ki, hogy az ezen irányelv 7. cikkének (1) bekezdésében szereplő eseteket figyelembe kell venni az előbbi rendelkezés hatályának meghatározásához. Mindazonáltal ezen irányelv 7. cikke (2) bekezdése hatályának kizárólag a nyereséget felosztó

leányvállalat székhelye szerinti államban kivetett adóra történő korlátozása a 7. cikk (2) bekezdésének e 7. cikkben belüli, e cikk (1) bekezdéséhez viszonyított elhelyezkedéséből sem következik kifejezetten.

72 E tekintetben a Bíróság kétségtelenül kimondta, hogy mivel eltérést képez a felosztott nyereségre kivetett forrásadónak a 90/435 irányelv 5. cikke (1) bekezdésében kimondott tilalmát elíró fűszabálytól, ezen irányelv 7. cikkének (2) bekezdését szigorúan kell értelmezni (2010. június 24-ii P. Ferrero e C. és General Beverage Europe ítélet, C-338/08 és C-339/08, EU:C:2010:364, 45. pont).

73 Mindazonáltal, amennyiben a 2010. június 24-ii P. Ferrero e C. és General Beverage Europe ítélet alapjául szolgáló ügyek (C-338/08 és C-339/08, EU:C:2010:364), valamint a 2003. szeptember 25-ii Océ van der Grinten ítélet (C-58/01, EU:C:2003:C:2003:495) alapjául szolgáló ügy, amelyre az első ítélet hivatkozik, a 90/435 irányelv 5. cikke (1) bekezdésének alkalmazására vonatkoztak, ezekből az ítéletekből nem lehet arra következtetni, hogy a Bíróság azokban arra vonatkozóan foglalt állást, hogy a forrásadó jellemzőivel nem rendelkező egyéb adók tekintetében nem lehet ezen irányelv 7. cikkének (2) bekezdésére, és különösen nem az említett irányelv 4. cikkében foglalt rendelkezésektől való eltérésként hivatkozni.

74 Következésképpen annak meghatározása érdekében, hogy az olyan nemzeti szabályozás, amely elírja, hogy az anyavállalat köteles forrásadót fizetni a leányvállalatai által kifizetett nyereségnek a részvényesei részére történő, adójóváírást megalapozó újrafelosztása esetén, abban az esetben, ha e nyereséget nem terhelte általános mértékű társasági adó, „azon nemzeti vagy megállapodáson alapuló rendelkezések [körébe tartozik]e], amelyeket az osztalékok gazdasági kettős adóztatásának kiküszöbölésére vagy mérséklésére szántak, különös tekintettel azon rendelkezésekre, amelyek az osztalékban részesülő adójóváírására vonatkoznak”, végül a 90/435 irányelv 7. cikke (2) bekezdésének, valamint az említett irányelv egészének céljára kell utalni.

75 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a 90/435 irányelv 7. cikkének (2) bekezdése csak akkor teszi lehetővé a különös nemzeti vagy megállapodáson alapuló rendszerek további alkalmazását, ha azok megfelelnek ezen irányelv céljának (lásd ebben az értelemben: 2003. szeptember 25-ii Océ van der Grinten ítélet, C-58/01, EU:C:2003:495, 102. pont), és céljuk kizárólag az osztalékok gazdasági kettős adóztatásának kiküszöbölése vagy mérséklése (lásd ebben az értelemben: 2008. április 3-ii Banque Fédérative du Crédit Mutuel ítélet, C-27/07, EU:C:2008:195, 49. pont).

76 E célra figyelemmel valamely adólevonás csak akkor tekinthető úgy mint amely a 90/435 irányelv 7. cikke (2) bekezdésének hatálya alá tartozik, ha annak alkalmazása nem oltja ki az osztalékok gazdasági kettős adóztatásának kiküszöbölésére vagy mérséklésére irányuló nemzeti vagy megállapodáson alapuló rendelkezések joghatásait (lásd ebben az értelemben: 2010. június 24-ii P. Ferrero e C. és General Beverage Europe ítélet, C-338/08 és C-339/08, EU:F:2006:364, 46. pont)

77 Közelebből, a szóban forgó adóterhet nem elszigetelten, hanem azon mechanizmus egyéb elemeivel együtt kell értékelni, amely az osztalékok gazdasági kettős adóztatásának kiküszöbölésére vagy mérséklésére irányuló azon nemzeti vagy megállapodáson alapuló rendelkezések tárgyát képezi, amelyekkel közvetlen összefüggésben ezen adóteher bevezetése történt (lásd ebben az értelemben: 2003. szeptember 25-ii Océ van der Grinten ítélet, C-58/01, EU:C:2003:495, 87. és 88. pont).

78 A jelen ügyben a kérdést elterjesztő bíróság rámutat, hogy a CGI 223 sexies cikkéből következő forrásadó a felosztott jövedelmek gazdasági kettős adóztatásának kiküszöbölésére

irányuló azon mechanizmus egyik alkotóeleme volt, amelynek célja annak megakadályozása, hogy az adójóváírást megalapozó nyereségfelosztás esetén, amennyiben e nyereséget nem terhelte általános mértékű társasági adó, e jövedelmekhez kapcsolódóan olyan adójóváírást biztosítsanak, amely nem felel meg az osztalékot fizető társaság által a nyereség alapján viselt adótehernek, és így annak elkerülésére irányul, hogy ezen adójóváírás biztosítása az osztalékban részesülő fél számára „váratlan elnyert” jelentsen.

79 Amint az ugyanis a CGI 158 bis cikkéből következett, az az anyavállalat, amely belföldi leányvállalattól kapott osztalékot, ezen osztalék után olyan adójóváírásban részesült, amely az említett belföldi leányvállalat által fizetett osztalék összegének felét tette ki. Ezzel szemben ilyen adójóváírásra a külföldi leányvállalatok által fizetett osztalék esetében nem volt lehetőség (2011. szeptember 15-ii Accor ítélet, C-310/09, EU:C:2011:581, 42. pont).

80 A Bíróság így megállapította, hogy ami az anyavállalat által a belföldi leányvállalatoktól kapott osztalékot illeti, annak kifizetésekor a fizetendő forrásadóval szemben adójóváírás vehető igénybe anélkül, hogy az említett forrásadó a kifizetendő osztalékösszeget csökkentené. Ezzel szemben, ami a külföldi leányvállalatoktól kapott osztalékot illeti, mivel az anyavállalat nem vehetett igénybe adójóváírást ezen osztalék vonatkozásában, a forrásadó alkalmazása miatt csökkent a kifizetendő osztalék összege (2011. szeptember 15-ii Accor ítélet, C-310/09, EU:C:2011:581, 49. pont).

81 Ennélfogva nem vitatható, hogy a CGI 223 sexies cikkében előírt forrásadót közvetlenül a belföldi társaságok által fizetett osztalék kedvezményezettjeinek fizetett adójóváírással összefüggésben vezették be, és így az osztalékok gazdasági kettős adóztatásának kiküszöbölésére vagy mérséklésére irányuló nemzeti rendelkezések körébe tartozik, amennyiben ezen osztalékokat belföldi társaságok fizetik a belföldi kedvezményezettek részére.

82 Mindazonáltal, bár e rendelkezések célja az osztalékok nemzeti szinten történő gazdasági kettős adóztatásának elkerülése volt, az említett forrásadó alkalmazása – amint azt a jelen ítélet 53. pontja felidézi – azzal a hatással járhatott, hogy az anyavállalat által az érintett tagállamtól eltérő tagállamban letelepedett leányvállalataitól kapott nyereséget annak újrafelosztása során gazdasági kettős adóztatásnak veti alá.

83 Márpedig először is, amennyiben – amint arra a jelen ítélet 76. pontja emlékeztet – nem tartozhat a 90/435 irányelv 7. cikke (2) bekezdésének hatálya alá az olyan adóteher, amely megszünteti az osztalékok gazdasági kettős adóztatásának kiküszöbölésére vagy mérséklésére irányuló nemzeti rendelkezések joghatásait, *a fortiori* nem tartozhat e rendelkezés hatálya alá az olyan adóteher, amelynek alkalmazása ilyen kettős adóztatást valósítana meg.

84 Másodszor, amint arra a jelen ítélet 44. és 45. pontja emlékeztet, a 90/435 irányelv azon hátrányok kiküszöbölésére irányul, amelyek a különböző tagállamok társaságainak együttműködését az ugyanazon tagállam társaságainak együttműködéséhez viszonyítva érik, továbbá arra, hogy elkerülje a leányvállalat által az anyavállalat számára felosztott nyereségnek az anyavállalat szintjén történő, gazdasági értelemben vett kettős adóztatását, vagyis azt, hogy a felosztott nyereséget először a leányvállalatnál, másodszor pedig az anyavállalatnál adóztassák.

85 Következésképpen az olyan mechanizmus, amely azzal a hatással jár, hogy az anyavállalat által az érintett tagállamtól eltérő tagállamban letelepedett leányvállalataitól kapott nyereséget annak újrafelosztása során gazdasági kettős adóztatásnak veti alá, szintén nem felel meg a 90/435 irányelv céljának. Márpedig, amint arra a Bíróság a jelen ítélet 75. pontjában emlékeztetett, ezen irányelv 7. cikkének (2) bekezdése a nemzeti vagy megállapodáson alapuló rendszerek alkalmazásának megőrzését szolgálja, amennyiben azok megfelelnek az említett irányelv célkitűzésének.

86 Végül harmadszor, amint az a jelen ítélet 54. és 57. pontjában megállapításra került, kétségtelen, hogy az anyavállalatok jogosultak azon összegek visszatérítésére, amely ugyanazon adórendszer alkalmazását biztosítják az anyavállalat Franciaországban letelepedett leányvállalatai által fizetett és a más tagállamokban letelepedett leányvállalatai által fizetett, az anyavállalat általi újrafelosztást lehetővé tevő osztalék tekintetében, amint azt az EUMSZ 49. és EUMSZ 63. cikk is megköveteli. A kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott, a jelen ítélet 57. pontjában felidézett információknak megfelelően e visszatérítés az ítélezési gyakorlat alapján biztosított adójóváírás formáját ölti.

87 Mindazonáltal az olyan szabályozás alkalmazása, amely azzal a hatással jár, hogy az anyavállalat által a más tagállamban letelepedett leányvállalataitól kapott nyereséget annak újrafelosztása esetén gazdasági kettős adóztatásnak veti alá, még akkor sem tekinthető a 90/435 irányelv céljával összeegyeztethetőnek, ha e kettős adóztatás hatásait adott esetben mérsékelheti a jogalap nélkül kifizetett összegek visszatérítése iránti, ezen összegek megfizetésének az EUMSZ 49. cikkel és az EUMSZ 63. cikkel való összeegyeztethetlenségére alapított utólagos kérelem.

88 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 90/435 irányelv 4. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely előírja, hogy az anyavállalat köteles a leányvállalatai által kifizetett nyereségnek a részvényesei számára történő, adójóváírást megalapozó újrafelosztása esetén forrásadót fizetni abban az esetben, ha e nyereséget nem terhelte általános mértékű társasági adó, amennyiben az e forrásadó címén fizetendő összegek meghaladják az említett irányelv 4. cikkének (2) bekezdésében meghatározott 5%-os felső határt. Az ilyen szabályozás nem tartozik az említett irányelv 7. cikke (2) bekezdésének hatálya alá.

A költségekről

89 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

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

A különböz? tagállamok anya? és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszerér?l szóló, 1990. július 23?i 90/435/EGK tanácsi irányelv 4. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely el?írja, hogy az anyavállalat köteles a leányvállalatai által kifizetett nyereségnek a részvényesei számára történ? adójóváírást megalapozó újrafelosztása esetén forrásadót fizetni abban az esetben, ha e nyereséget nem terhelte általános mérték? társasági adó, amennyiben az e forrásadó címén fizetend? összegek meghaladják az említett irányelv 4. cikkének (2) bekezdésében meghatározott 5%?os fels? határt. Az ilyen szabályozás nem tartozik az említett irányelv 7. cikke (2) bekezdésének hatálya alá.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: francia.