MELCHIOR WATHELET
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2018. július 25.[1]

C-416/17. sz. ügy

Európai Bizottság
kontra

Francia Köztársaság

„Tagállami kötelezettségszegés – EUMSZ 49. cikk, EUMSZ 63. cikk, és EUMSZ 267. cikk, harmadik bekezdés – Többszörös adóztatás – A vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalat illetősége szerinti tagállam szerinti eltérő bánásmód – A forrásadó visszatérítéséhez való jogot megalapozó bizonyítékokra vonatkozó követelmények – A visszatérítéshez való jog felső határa – 2011. szeptember 15-i Accor ítélet (C-310/09, EU:C:2011:581) – Végső fokon eljáró nemzeti bíróság – A Bíróság ítéletével ellentétes nemzeti ítélkezési gyakorlat – Előzetes döntéshozatalra utalási kötelezettség”

I. Bevezetés

1. Az Európai Bizottság a keresetében azt kéri, hogy a Bíróság állapítsa meg, hogy a Francia Köztársaság megsértette a Bíróság 2011. szeptember 15-i Accor ítéletében (C-310/09, EU:C:2011:581) értelmezett uniós jogot, amikor a francia leányvállalatoktól osztalékban részesülő francia anyavállalat és valamely másik tagállamban letelepedett leányvállalatoktól osztalékban részesülő ugyanilyen anyavállalat között hátrányosan megkülönböztető és aránytalan bánásmódot tartott fenn.

2. Amint azt a keresetében maga is összefoglalja, a Bizottság azt kifogásolja, hogy a Francia Köztársaság a legmagasabb szintű közigazgatási bírósága, vagyis a Conseil d’État (államtanács, Franciaország) által kialakított ítélkezési gyakorlaton keresztül megtagadta, hogy biztosítsa a Bíróság 2011. szeptember 15-i Accor ítéletének (C-310/09, EU:C:2011:581) teljes körű érvényesülését. A Bizottság szerint ugyanis a Conseil d’État (államtanács, Franciaország) által a 2011. szeptember 15-i Accor ítélet (C-310/09, EU:C:2011:581) elfogadását követően hozott ítéletek olyan ítélkezési gyakorlatot alkotnak, amelynek értelmében az Accor SA helyzetével azonos helyzetben lévő felek által a jogellenesen beszedett forrásadó visszatérítése iránt benyújtott kérelmeket *minden esetben* meg kell vizsgálni.

1 Eredeti nyelv: francia.

3. A Bizottság keresete tehát arra irányul, hogy a Bíróság két különböző kérdésben döntsön: egyfelől arról, hogy összeegyeztethetők-e a külföldi leányvállalatok által kifizetett osztalékok után megfizetett forrásadó visszaigénylésének részletszabályai a 2011. szeptember 15-i Accor ítéletben (C-310/09, EU:C:2011:581) értelmezett uniós joggal, másfelől – egy kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset keretében első alkalommal – arról, hogy megsértette-e az előzetes döntéshozatalra utalási kötelezettséget egy olyan bíróság, amelynek határozataival szemben nincs jogorvoslati lehetőség. [2]

II. Jogi háttér

A. A francia jog

4. A code général des impôts (általános adótörvénykönyv; a továbbiakban: CGI) 158a. cikke I. részének a 2011. szeptember 15-i Accor ítélet (C-310/09, EU:C:2011:581) alapjául szolgáló eljárás tárgyát képező adóévekben hatályos szövege értelmében:

„A francia társaságok által fizetett osztalékban részesülő személyek e címen szerzett jövedelmét a következők alkotják:

a) a társaságtól kapott összegek,

b) az Államkincstárral szembeni követelés formájában megjelenő adójóváírás.

Ezen adójóváírás a társaság által ténylegesen kifizetett összegek felével egyezik meg.

[…]”

5. A CGI 146. cikke (2) bekezdésének a 2011. szeptember 15-i Accor ítélet (C-310/09, EU:C:2011:581) alapjául szolgáló eljárás tárgyát képező adóévekben hatályos szövege értelmében:

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

2 A Bizottság, noha kötelezettségszegés megállapítása iránti keresetet indított a Svéd Királysággal szemben azzal az indokkal, hogy a Högsta domstolen (legfelsőbb bíróság, Svédország) rendszeresen elmulasztotta az előzetes döntéshozatalra utalási kötelezettsége teljesítését (lásd: a Bizottság 2004. október 12-i indokolással ellátott véleménye [C{2004}3899]) – ami, amint arra a Francia Köztársaság az ellenkérelmében jogosan rámutatott, nem valósult meg a Conseil d’État (államtanács, Franciaország) esetében –, mégsem kezdte meg az eljárás tárgyalásos szakaszát. Másfelől, ugyan a Bizottság a 2003. december 9-i Bizottság kontra Olaszország ítélet (C-129/00, EU:C:2003:656) tárgyát képező keresetében annak megállapítását kérte, hogy az Olasz Köztársaság – mivel hatályban tartotta az „olasz közigazgatási szervek és a bíróságok által értelmezett és alkalmazott” törvény egyik cikkét – nem teljesítette a Szerződésből eredő kötelezettségeit, mégsem hivatkozott kifejezetten egyik kifogásában sem az EUMSZ 267. cikkre. Végül a 2009. november 12-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-154/08, nem tették közzé, EU:C:2009:695) alapjául szolgáló ügyben ugyan felmerült a kérdés, hogy a Bizottság keresete az EUMSZ 267. cikk megsértésére is vonatkozott-e, de a Bizottság kifejezetten jelezte a Bíróság számára, hogy erről nem volt szó (ezen ítélet 65. pontja).

6. A CGI 223e. cikke (1) bekezdése első albekezdésének az 1999. évi költségvetésről szóló, 1998. december 30-i 98–1266. sz. törvényből[3] következő, az 1999. január 1-jétől fizetett osztalékra alkalmazandó szövegének rendelkezése szerint:

„A 209d. és a 223 H. cikkre is figyelemmel, amennyiben a társaság által felosztott jövedelmet olyan összegekből vonják le, amelyek után a társaság nem köteles 219 I. cikk második albekezdésében szabályozott szokásos mértékű társasági adót megfizetni, e társaság a 158a. cikk (1) bekezdésében meghatározott feltételek mellett kiszámított adójóváírással egyenlő forrásadót köteles fizetni. A forrásadó a 158a. cikkben meghatározott adójóváírást lehetővé tévő osztalékfizetés után fizetendő, az osztalékban részesülő személyétől függetlenül”.

B. A 2011. szeptember 15-i Accor ítélet (C-310/09, EU:C:2011:581)

7. 2001. december 21-i panaszában az Accor a más tagállamokban letelepedett leányvállalataitól 1998 és 2000 között kapott osztalékok után fizetett forrásadó visszatérítését kérte a francia adóhatóságoktól. Mivel az ilyen típusú visszatérítés a hatályos jogi szabályozás szerint csak a franciaországi illetőséggel rendelkező leányvállalatok által kifizetett osztalék után lehetséges, e kérelmet a hatóság elutasította.

8. Az Accor ezen elutasítást követően keresetet nyújtott be a tribunal administratif de Versailles-hoz (versailles-i közigazgatási bíróság, Franciaország), amely a keresetnek teljes egészében helyt adott. Miután a ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (költségvetésért, államháztartásért és közszolgálatért felelős miniszter) által az ezen ítélettel szemben előterjesztett fellebbezést a cour administrative d’appel de Versailles (versailles-i fellebbviteli közigazgatási bíróság, Franciaország) ítéletében elutasította, az említett miniszter ezen ítélet ellen a Conseil d’État-nál (államtanács, Franciaország) felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő. Ez utóbbi 2009. július 3-i ítéletével előzetes döntéshozatal iránti kérelmet nyújtott be a Bírósághoz.

9. A Bíróság a 2011. szeptember 15-i Accor ítéletében (C-310/09, EU:C:2011:581) megállapította, hogy a francia szabályozás – a belföldi leányvállalatoktól származó osztaléktól eltérően – nem tette lehetővé a külföldi osztalékfizető leányvállalat szintjén az adóztatás figyelembevételét, míg a belföldi és a külföldi leányvállalatoktól kapott osztalék az újrafelosztás során forrásadó-köteles volt.[4] Márpedig, a Bíróság szerint, azon eltérő bánásmód, amely a más tagállamban letelepedett leányvállalattól kapott osztalék és a belföldi leányvállalatoktól kapott osztalék között áll fenn, visszatarthatta az anyavállalatot attól, hogy tevékenységét más tagállamokban letelepedett leányvállalatokon keresztül gyakorolja.[5]

10. Ezt követően a Bíróság emlékeztet arra az ítélkezési gyakorlatra, amely szerint abban az esetben, ha a külföldről származó osztalék alapját képező nyereséget terhelő adó az osztalékot fizető társaság szerinti tagállamban *alacsonyabb*, mint az osztalékban részesülő társaság szerinti tagállamban kivetett adó, ez utóbbinak teljes mértékű adójóváírást kell biztosítania az osztalékot fizető társaság által a letelepedése szerinti tagállamban befizetett adónak megfelelő összegben, míg amennyiben az e nyereséget terhelő adó az osztalékot fizető társaság szerinti tagállamban *magasabb*, mint az osztalékban részesülő társaság szerinti tagállamban kivetett adó, ez utóbbi kizárólag az osztalékban részesülő társaság által fizetendő tárasági adó összegéig köteles adójóváírást biztosítani.[6]

3 JORF, 1988. december 31., 20050. o.

4 Lásd: 2011. szeptember 15-i Accor ítélet (C-310/09, EU:C:2011:581, 49. pont).

5 Lásd: 2011. szeptember 15-i Accor ítélet (C-310/09, EU:C:2011:581, 51. pont).

6 Lásd: 2011. szeptember 15-i Accor ítélet (C-310/09, EU:C:2011:581, 89. és 90. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

11. A Bíróság ebből az alapügyben szereplő szabályozáshoz hasonló szabályozásokat illetően arra következtetett, ha a tagállamnak a más tagállamban letelepedett társaságból eredő osztalékban részesülőknek olyan adójóváírást kellene biztosítania, amely mindig ezen osztalék összegének a felével egyezne meg, ez azt jelentené, hogy ezen osztalék kedvezőbb bánásmódban részesülne, mint az első tagállamból származó osztalék, amennyiben az az adómérték, amely alá ezen osztalékot fizető társaság a letelepedési helye szerinti tagállamban tartozik, alacsonyabb, mint az első tagállamban alkalmazott adómérték..[7]

12. Megállapította, hogy ennek következtében a tagállamnak meg kell tudnia határozni az osztalékfizető társaság letelepedési helye szerinti államban megfizetett társasági adó összegét, amelynek az osztalékban részesülő anyavállalatnak biztosított adójóváírás tárgyát kell képeznie, úgy ítélte meg, hogy nem elegendő azt bizonyítani, hogy az osztalékot fizető társaság a letelepedési helye szerinti tagállamban adót fizetett a kifizetett osztalék alapját képező nyereség után, hanem az említett nyereséget ténylegesen terhelő adó jellegére és mértékére vonatkozó információkat is elő kell terjeszteni.[8]

13. E célból a Bíróság hozzátette, hogy a megkövetelt igazolásoknak lehetővé kell tenniük az adózás szerinti tagállam adóhatóságai számára annak egyértelmű és pontos vizsgálatát, hogy az adókedvezmény nyújtásának a feltételei teljesülnek-e. Azonban ezt annyiban pontosította, hogy az igazolások nem ölthetnek különleges formát, mivel az értékelést nem szabad túl formálisan végezni, és hogy az ilyen bizonyítékok benyújtására vonatkozó felhívást az ügyviteli vagy számviteli iratokra vonatkozó, a leányvállalat letelepedési helye szerinti tagállam joga szerinti törvényes megőrzési időszakban kell megküldeni[9] azzal, hogy nem kérhető az adóalanytól „olyan időszakra vonatkozó dokumentumok benyújtása, amely jelentősen meghaladja az ügyviteli és számviteli iratok megőrzésére vonatkozó törvényes kötelezettség időtartamát”[10].

14. Így a Bíróság megállapította, hogy:

„1) Az EUMSZ 49. cikkel és az EUMSZ 63. cikkel ellentétes az osztalék gazdasági kettős adóztatásának elkerülésére irányuló olyan tagállami szabályozás, mint amely az alapügyben szerepel, és amely lehetővé teszi az anyavállalat számára, hogy a leányvállalatai által fizetett osztaléknak a részvényesei közötti újrafelosztása után fizetendő 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.

[…]

3) Az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvével nem ellentétes az, hogy az összegek anyavállalatnak történő olyan visszatérítése, amely ugyanazon adórendszer alkalmazását biztosítja az anyavállalat Franciaországban és a más tagállamokban letelepedett leányvállalatai által fizetett, az anyavállalat általi újrafelosztást lehetővé tevő osztalék tekintetében, ahhoz a feltételhez van kötve, hogy az adóköteles személy minden egyes vitatott osztalékkal kapcsolatban benyújtja a kizárólag számára rendelkezésre álló bizonyítékokat, különösen a más tagállamokban letelepedett leányvállalatok által elért nyereség alapján ténylegesen kivetett adó mértékére és a ténylegesen megfizetett adó összegére vonatkozóan, míg a Franciaországban letelepedett leányvállalatok tekintetében e bizonyítékokat – a hatóság számára ismertek lévén – nem kell benyújtani. Ezen bizonyítékok benyújtását azonban csupán akkor lehet megkövetelni, amennyiben a más

7 Lásd: 2011. szeptember 15-i Accor ítélet (C-310/09, EU:C:2011:581, 91 pont).

8 Lásd: 2011. szeptember 15-i Accor ítélet (C-310/09, EU:C:2011:581, 92. pont).

9 Lásd: 2011. szeptember 15-i Accor ítélet (C-310/09, EU:C:2011:581, 99. és 101. pont).

10 Lásd: 2011. szeptember 15-i Accor ítélet (C-310/09, EU:C:2011:581, 99. ás 101. pont).

tagállamokban letelepedett leányvállalatok adófizetésére vonatkozó bizonyítékokat a gyakorlatban nem lehetetlen vagy túlzottan nehéz beszerezni, tekintettel többek között az említett tagállamnak a kettős adóztatás megelőzésére, és a fizetendő társasági adó nyilvántartására, valamint az ügyviteli vagy számviteli iratok megőrzésére vonatkozó szabályozására. A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az alapügyben teljesülnek-e ezen feltételek."

C. A Conseil d'État (államtanács, Franciaország) 2012. december 10-i ítéletei

15. A 2011. szeptember 15-i Accor ítélet (C-310/09, EU:C:2011:581), kézhezvételét követően a Conseil d'État (államtanács, Franciaország) két olyan ítéletet hozott, amelyben számos olyan feltételt határozott meg, amelyek alapján visszatéríthetők az uniós jog megsértésével kivetett forrásadók. A 2012. december 10-i Rhodia ítéletről[11] és a 2012. december 10-i Accor ítéletről[12] (a továbbiakban: a Conseil d'État ítéletei) van szó.

16. Elsőként, a forrásadók visszatérítésének mértékére vonatkozóan a Conseil d'État ítéletei előírják, hogy:

– amennyiben egy másik tagállamban letelepedett leányvállalat által a francia anyavállalata javára újrafelosztott osztalék után e leányvállalat nem fizetett adót, a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalatok által megfizetett adót nem lehet figyelembe venni az anyavállalat részére visszafizetendő forrásadó összegének meghatározásánál,[13] és

– amennyiben az osztalékot fizető társaság által a letelepedése szerinti tagállamban ténylegesen megfizetett adó mértéke meghaladja a francia adó általános mértékét, azaz 33,33%-ot, az e társaság által igénybe vehető adójóváírás mértéke nem haladhatja meg az általa kapott és újrafelosztott osztalék egyharmadát.[14]

17. Másodszor, a visszatérítés iránti kérelmek alátámasztására szolgáló igazolásokra vonatkozóan az említett ítéletek elismerik, hogy:

– a forrásadó-bevallások felhasználhatók a Franciaországon kívül letelepedett leányvállalatok által kifizetett osztalékok mértékének meghatározása során;[15]

– az eljárás teljes időtartama alatt rendelkezni kell a kérelem megalapozottságát igazoló igazolásokkal, e kötelezettség alól az iratok megőrzésére irányadó törvényi határidő lejárta sem mentesít.[16]

III. A pert megelőző, és a Bíróság előtti eljárás

18. A Conseil d'État ítéleteit követően a Bizottsághoz több panasz érkezett a forrásadó visszatérítésének feltételeire vonatkozóan. E panaszok tárgyában a Bizottság szolgálatai és a Francia Köztársaság illetékes hatóságai információkat cseréltek egymással az EU Pilot 5511/13 TAXU eljárás keretében.

11 FR:XX:2012:317074.20121210.

12 FR:CESSR:2012:317075.20121210.

13 Lásd: a Conseil d'État 2012. december 10-i Rhodia ítélete (FR:XX:2012:317074.20121210, 29. pont) és 2012. december 10-i Accor ítélete (FR:CESSR:2012:317075.20121210, 24. pont).

14 Lásd: a Conseil d'État 2012. december 10-i Rhodia ítélete (FR:XX:2012:317074.20121210, 44. pont) és 2012. december 10-i Accor ítélete (FR:CESSR:2012:317075.20121210, 40. pont).

15 Lásd: a Conseil d'État 2012. december 10-i Rhodia ítélete (FR:XX:2012:317074.20121210, 24. és 25. pont) és 2012. december 10-i Accor ítélete (FR:CESSR:2012:317075.20121210, 19. és 20. pont).

16 Lásd: a Conseil d'État 2012. december 10-i Rhodia ítélete (FR:XX:2012:317074.20121210, 35. pont) és 2012. december 10-i Accor ítélete (FR:CESSR:2012:317075.20121210, 31. pont).

19. Mivel ezek az információcserék nem vezettek a Bizottság számára kielégítő eredményre, ez utóbbi úgy határozott, hogy megindítja az EUMSZ 258. cikk szerinti kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárást. Ennek megfelelően a Bizottság 2014. november 27-én felszólítást küldött a Francia Köztársaságnak, amelyben megjelölte a Conseil d'État ítéleteiben szereplő azon feltételeket, amelyek esetlegesen sérthetik az uniós jogot.

20. A Francia Köztársaság 2015. január 26-i válaszában vitatta a vele szemben emelt kifogásokat. A Bizottság, mivel úgy vélte, hogy a benyújtott válaszok nem kielégítőek, 2016. április 29-i indokolással ellátott véleményt küldött a Francia Köztársaság részére, amelyben felszólította, hogy hozza meg a szükséges intézkedéseket ahhoz, hogy az e véleményben foglaltaknak a kézhezvételétől számított két hónapon belül eleget tudjon tenni.

21. A Bizottság, miután szembesült azzal, hogy a Francia Köztársaság fenntartja az álláspontját, úgy határozott, hogy az EUMSZ 258. cikk alapján benyújtja a jelen kötelezettségszegés megállapítása iránti keresetet.

22. Az írásbeli eljárás keretében a Francia Köztársaság ellenkérelmet terjesztett elő, amelyre a Bizottság választ nyújtott be. A Francia Köztársaság is benyújtotta viszonválaszát. E felek szóbeli észrevételeiket a 2018. június 20-i tárgyaláson adták elő.

IV. A Francia Köztársaság terhére rótt kötelezettségszegésről

23. A Bizottság keresetét négy kifogásra alapítja. Az első három a Conseil d'État ítéleteiből származó, és a Bíróság által a 2011. szeptember 15-i Accor ítéletben (C-310/09, EU:C:2011:581) értelmezett uniós joggal ellentétes korlátozásokkal kapcsolatos. A negyedik kifogás a Conseil d'État-nak (államtanács, Franciaország) mint végső fokon eljáró nemzeti bíróságnak az uniós jog értelmezésére irányuló előzetes döntéshozatal iránti kérelem benyújtása iránt kötelezettségére vonatkozik.

A. A forrásadó visszatérítéséhez való jognak a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő, Franciaországon kívüli székhelyű leányvállalatokra kivetett adók figyelmen kívül hagyása miatti korlátozásán alapuló első kifogásról

1. A felek érvei

24. A Bizottság szerint a Conseil d'État ítéleteiből kiderül, hogy a francia hatóságok a forrásadó visszatérítésével kapcsolatban megtagadják a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő, külföldi leányvállalatokra kivetett adók figyelembevételét. Márpedig egy tisztán franciaországi tagi láncolatban az egyik, a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalat által a köztes társaságnak kifizetett osztalékok feljogosítottak az ugyanezen jövedelmek újraelosztásakor megfizetett teljes forrásadó ellentételezésére szolgáló adójóváírásra. Abban az esetben, ha a köztes társaság ezeket az osztalékokat az anyavállalatának fizette ki, ezen újrafelosztás alapján még egy osztalékhoz kapcsolódó adójóváírás is lehetővé vált, amelynek célja, hogy hasonló módon ellentételezze az anyavállalat általi újrafelosztáskor fizetendő forrásadót. Így teljes egészében megvalósult a gazdasági kettős adóztatás semlegesítése.

25. Ez a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő osztalékfizető leányvállalat székhelye szerinti eltérő bánásmódhoz vezetett, tekintve, hogy a gazdasági kettős adóztatás teljes körű semlegesítése csak akkor valósul meg, ha a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalat francia területen telepedett le. Márpedig a Bizottság szerint nincs semmilyen objektív indoka annak, hogy a Francia Köztársaság nem ellensúlyozza a köztes társaság közbelépését azzal az indokkal, hogy az osztalékok Franciaországon kívülről származnak.

26. A francia kormány nem vitatja, hogy a Conseil d'État ítéletei értelmében a forrásadó visszatérítésének rendszere nem teszi lehetővé egy vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalat által külföldi leányvállalat részére kifizetett osztalék adóztatásának ellensúlyozását. Ugyanakkor arra hivatkozik, hogy a kettős adóztatás elkerülésére irányuló nemzeti rendszer ennek megelőzését csak az egyes osztalékfizető társaságok szintén biztosítja. Márpedig valamennyi tagállam szabadon határozhatja meg az adórendszerét, feltéve, hogy nem tartalmaz hátrányos megkülönböztetést. Ezáltal a tagállamok nem kötelesek saját adórendszerüket a többi tagállam adórendszeréhez igazítani.

27. A jelen ügyben a francia adószabályozás nem teszi lehetővé az anyavállalat számára, hogy a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő belföldi leányvállalatára kivetett adó összegét a fizetendő adóból levonja. Az adójóváírás ugyanis csak az osztalékfizető leányvállalat nyeresége után megfizetett adó alapján illeti meg az anyavállalatot. Ennélfogva nem áll fenn a Francia Köztársaság kötelezettsége arra, hogy biztosítsa azt, hogy figyelembe vegyék a helytelenül levont forrásadó visszatérítésének számítása során a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő osztalékfizető külföldi leányvállalatok által viselt adó összegét. Az a körülmény, hogy egy, a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalat által az egyik leányvállalat részére kifizetett osztalékra adót vetettek ki, a külföldi adószabályozás franciaországi végrehajtásának következménye, aminek korrekciója nem a Francia Köztársaság feladata.

28. Másfelől, mivel a kettős adóztatás elkerülésére irányuló francia rendszer nem foglalkozik a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalatokkal, osztalékfizetés esetén a megfizetett adó beszámítása csak azon társaság számára lehetséges, amelyik az említett osztalékokból részesült. Így a francia rendszert meg kell különböztetni a társasági adóelőleg brit rendszerétől (advance corporation tax), amely a 2006. december 12-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C-446/04, EU:C:2006:774) és a 2012. november 13-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C-35/11, EU:C:2012:707) alapjául szolgáló ügyek tárgyát képezte. Az ezen ítéletek alapjául szolgáló ügyek tárgyát képező brit rendszerrel ellentétben ugyanis a vitatott francia rendelkezés nem veszi figyelembe a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalatok megadóztatását, függetlenül attól, hogy belföldi vagy külföldi székhelyű társaságról van szó; ez a rendelkezés egy olyan logikából indul ki, amely az adót nem a teljes vállalatcsoport szintjén, hanem az egyes vállalati szinteken csökkenti.

2. Értékelés

29. A 2011. szeptember 15-i Accor ítélet (C-310/09, EU:C:2011:581 alapját képező ügyben a Conseil d'État (államtanács, Franciaország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre a Bíróság azt a választ adta, hogy „az EUMSZ 49. cikkel és az EUMSZ 63. cikkel ellentétes az osztalék gazdasági kettős adóztatásának elkerülésére irányuló olyan tagállami szabályozás, […] amely lehetővé teszi az anyavállalat számára, hogy a leányvállalatai által fizetett osztaléknak a részvényesei közötti újrafelosztása után fizetendő 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".

30. Abból kiindulva, hogy az uniós jog a jelenlegi állapotában nem írja elő a tagállamok közötti hatáskörmegosztás általános feltételeit a kettős adóztatás Európai Unión belüli kiküszöbölését illetően,[17] a Francia Köztársaság a 2011. szeptember 15-i Accor ítélet (C-310/09, EU:C:2011:581) alapját képező ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre egy formális, korlátozó, és véleményem szerint téves választ javasolt.

17 Lásd többek között: 2014. szeptember 11-i Kronos International ítélet (C-47/12, EU:C:2014:2200, 68. pont).

31. Egy tagállam valóban nem köteles – többek között a kettős adóztatás elkerülése érdekében – a saját adórendszerét a többi tagállam eltérő adóztatási rendszeréhez igazítani, feltéve hogy a szabályozása nem tartalmaz hátrányos megkülönböztetést.[18] A jelen ügyben azonban, egy tisztán belső tényállás esetén az anyavállalatnál a kettős adóztatás hiányát csakis az magyarázhatja, hogy a Franciaországban letelepedett társaságok tagi láncolatának valamennyi „szintjén" lehetőség van az ugyanazon jövedelem újrafelosztásakor fizetendő teljes forrásadó ellensúlyozására szolgáló adójóváírásra.

32. Következésképp, noha tény, hogy a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő, franciaországi székhelyű leányvállalat által megfizetett adókat sem lehet közvetlenül az anyavállalat által megfizetett társasági adóból levonni, azonban az alkalmazandó adórendszer egészét tekintve nincs is szükség ilyen levonásra.

33. A Francia Köztársaság által hivatkozott hátrányos megkülönböztetés hiánya tehát valójában a Bíróság által a 2011. szeptember 15-i Accor ítéletben (C-310/09, EU:C:2011:581) értékelt adórendszer mesterséges, vagy legalábbis – tekintve, hogy kizárólag az adózási lánc utolsó szintjére összpontosít – formális értelmezésének eredménye.

34. Ráadásul a Bíróság ítélkezési gyakorlatából egyértelműen kiderül, hogy egy tagállam nem köteles kompenzálni a valamely másik tagállam vagy harmadik ország adóztatási joghatóságának gyakorlásából eredő adóterhet, feltéve hogy nem gyakorolja a belépő osztalékokkal kapcsolatos adóztatási joghatóságát sem azok megadóztatásával, sem azoknak az osztalékban részesülő társaságnál eltérő módon történő figyelembevételével. Ezzel szemben, ha ugyanez a tagállam az említett osztalékok megadóztatása mellett dönt, saját adói kivetésének korlátai között figyelembe kell vennie a valamely másik tagállam adóztatási joghatóságának gyakorlásából eredő adóterhet.[19]

35. E tekintetben nem fogadható el a Francia Köztársaság azon állítása, amely szerint a Bíróság a 2012. november 13-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítéletben (C-35/11, EU:C:2012:707) megelégedett a brit jogi szabályozásban fennálló hátrányos megkülönböztetés megállapításával, de nem alkalmazta azt a követelményt, hogy a kettős adóztatás elkerülésére irányuló valamennyi mechanizmusban figyelembe kell venni a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalatokra kivetett adót.

36. Ugyanis, amint azt a Francia Köztársaság maga is pontosítja, ez az ítélet a Bíróság egyik korábbi ítélete nyomán került elfogadásra, amelyben a Bíróság általános és elvont módon, a szóban forgó brit jogi szabályozásra való hivatkozás nélkül emlékeztetett arra, hogy „függetlenül a többszörös adóztatás, illetve a gazdasági kettős adóztatás elkerülése, illetve mérséklése érdekében elfogadott mechanizmusoktól, ellentétes a Szerződés által biztosított mozgási szabadságokkal az, ha valamely tagállam hátrányosabb bánásmódban részesíti a külföldről származó osztalékot a belföldről származó osztaléknál, kivéve ha ezen eltérő bánásmód olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze vagy azt nyomós közérdek indokolja"[20].

37. Közömbös az a tény, hogy az ezen ügyekben tárgyalt brit adórendszer a belföldi társaságoktól származó osztalék tekintetében a mentesítés módszerét írja elő, a külföld társaságok által fizetett osztalék tekintetében pedig a beszámítás módszerét alkalmazza, míg a francia rendszer a kifizetett osztalékok eredetétől és az osztalékok után megfizetett adók összességétől függetlenül a beszámítás módszerét alkalmazza, amelyet minden egyes felosztás és újrafelosztás alkalmával adójóváírás egészít ki.

18 Lásd ebben az értelemben: 2011. december 8-i Banco Bilbao Vizcaya Argentaria ítélet (C-157/10, EU:C:2011:813, 39. pont) és 2016. május 26-i NN (L) International ítélet (C-48/15, EU:C:2016:356, 47. pont).

19 Lásd ebben az értelemben többek között: 2014. szeptember 11-i Kronos International ítélet (C-47/12, EU:C:2014:2200, 85. és 86. pont).

20 2006. december 12-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C-446/04, EU:C:2006:774, 46. pont).

38. A 2006. december 12-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítéletben (C-446/04, EU:C:2006:774) hivatkozott és jóváhagyott elv szerint ugyanis csakugyan fennáll a külföldi illetőségű társaságok által a belföldi illetőségűek részére fizetett osztalékokkal kapcsolatos ugyanolyan bánásmódra vonatkozó kötelezettség, ha a tagállam a belföldi illetőségű társaságok által a belföldi illetőségűek részére fizetett osztalék tekintetében alkalmazza a többszörös adóztatás, illetve a gazdasági kettős adóztatás elkerülésének, illetve enyhítésének módszerét. [21]

39. E körülmények közt a Bíróság úgy ítélte meg, hogy „ellentétes az EUMSZ 49. cikkel és az EUMSZ 63. cikkel valamely tagállam azon szabályozása, amely lehetővé teszi a valamely másik belföldi illetőségű társaságtól osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság számára, hogy levonja az általa előlegként fizetendő társasági adó összegéből az előbbi társaság által előlegként megfizetett ezen adó összegét, míg a külföldi illetőségű társaságtól osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság esetén nem engedi meg e levonás érvényesítését az előbbi társaság által az illetősége szerinti tagállamban a felosztott nyereség után megfizetett adó tekintetében”. [22]

40. A Bíróság különösen egyértelmű módon fogalmazott a 2012. november 13-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C-35/11, EU:C:2012:707) indokolásában és az ítélet alapjául szolgáló ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett második és negyedik kérdésre adott válaszában: az EUMSZ 49. cikkel és az EUMSZ 63. cikkel ellentétes valamely tagállam azon szabályozása, amely kizárólag a külföldről származó osztalék esetében nem veszi figyelembe a felosztott nyereség után már megfizetett adót. [23] E tekintetben az említett osztalékok adózásának van jelentősége, nem pedig annak, hogy a külföldi illetőségű társaság, amely a belföldi illetőségű anyavállalatának osztalékot juttat, maga társaságiadó-alany-e. [24]

3. Az első kifogásra vonatkozó következtetés

41. A fentiekből következik, hogy a Francia Köztársaság továbbra is fenntartja a 2011. szeptember 15-i Accor ítéletben (C-310/09, EU:C:2011:581) megállapított hátrányos megkülönböztetést, amikor megtagadja a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő, Franciaországon kívüli székhelyű leányvállalatokra kivetett adók figyelembevételét, míg a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő, franciaországi székhelyű leányvállalatokra alkalmazandó módszer lehetővé teszi ez utóbbiak számára, hogy a vonatkozó adó költségétől mentesen fizessék ki az osztalékokat a kedvezményezett köztes társaság részére.

B. A jogellenesen beszedett forrásadó visszatérítéséhez való jogot megalapozó bizonyítással kapcsolatos aránytalan követelményekre vonatkozó második kifogásról

1. A felek érvei

42. A Bizottság a második kifogását három részre osztja

21 Lásd ebben az értelemben: 2006. december 12-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C-446/04, EU:C:2006:774, 72. pont); 2011. június 30-i Meilicke és társai ítélet (C-262/09, EU:C:2011:438, 29. pont); 2014. szeptember 11-i Kronos International ítélet (C-47/12, EU:C:2014:2200, 65. pont).

22 2006. december 12-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C-446/04, EU:C:2006:774, a rendelkező rész 2. pontja).

23 Lásd ebben az értelemben: 2012. november 13-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C-35/11, EU:C:2012:707, 71. pont).

24 Lásd ebben az értelemben: 2012. november 13-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C-35/11, EU:C:2012:707, 73. pont). A Bíróság ebből azt a következtetést vonta le, hogy „[a 2006. december 12-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C-446/04, EU:C:2006:774)] alapját képező ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett második és negyedik kérdésre adott válaszokat tehát nem érinti az a megállapítás, miszerint a juttatott osztalék alapját képező nyereség után fizetett külföldi társasági adót nem, vagy nem teljes mértékben az említett osztalékot a belföldi illetőségű társaságnak juttató külföldi illetőségű társaság, hanem azt ez utóbbi közvetlen vagy közvetett leányvállalata fizette meg, amely valamely tagállamban illetőséggel rendelkező társaság”. (74. pont).

43. Az első részben a Bizottság úgy véli, hogy a Conseil d'État ítéletei megkövetelik a kifizetett osztalékokra vonatkozó számviteli dokumentumok és a leányvállalatok közgyűléseinek az elért nyereséget kifizethető osztalék formájában megállapító jegyzőkönyvei közötti összhangot. Márpedig a Franciaországon kívül letelepedett leányvállalatok többsége esetén a közgyűlési jegyzőkönyv a korábbi nem felosztott, visszatartott nyereségek összességét és az előző üzleti év eredményét magában foglaló számviteli aggregátumokból származó „felosztható nyereség" felosztását állapítja meg. Ilyen körülmények között elég nehéz, sőt lehetetlen lenne megállapítani, hogy a kifizetett osztalék saját számviteli eredményből származik-e.

44. A Bizottság a második részben azt kifogásolja, hogy a Conseil d'État (államtanács, Franciaország) a forrásadó visszaigényléséhez való jogot a forrásadóra vonatkozó előzetes nyilatkozat benyújtásától teszi függővé, amelyben meg kell jelölni az újrafelosztott osztalékok után megfizetett forrásadók összegét. Márpedig, mivel a belföldi társaságok nem vehetik igénybe az adójóváírást a külföldi leányvállalatoktól származó osztalékfizetések címén megfizetett forrásadók után, nem írható elő e társaságok számára, hogy a forrásadóra vonatkozó nyilatkozatukban ezen osztalékokra hivatkozzanak. A Conseil d'État ítéletei nem tettek eleget az uniós jog megsértésével beszedett nemzeti adók visszatérítését szabályozó nemzeti részletszabályokra vonatkozó, az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvéből eredő követelményeknek, amikor az anyavállalatnak a forrásadó kifizetésével kapcsolatos döntéseiből indultak ki.

45. A Bizottság a harmadik részben az iratok benyújtására az iratok megőrzésére irányadó törvényi határidő lejártát követően is előírt kötelezettségen alapuló korlátozást kifogásolja. A Conseil d'État ítéletei ellentmondanak a tényleges érvényesülés elvének, amikor megállapítják, hogy az iratok megőrzésére irányadó törvényi határidő lejárta nem mentesíti a jogellenesen beszedett forrásadók visszatérítését kérő társaságot a kérelme alátámasztására szolgáló valamennyi bizonyíték benyújtása alól.

46. A francia kormány előzetesen rámutat, hogy a 2011. szeptember 15-i Accor ítélet (C-310/09, EU:C:2011:581) kifejezett pontosítása szerint a forrásadók visszatérítésének feltétele, hogy a kérelmező társaságok minden lehetséges módon igazolják a leányvállalataik által az ez utóbbiak illetősége szerinti tagállamban teljesített adófizetéseket. Ebben az összefüggésben a Conseil d'État ítéletei kitűnnek a rendkívül nyitott megközelítésmódjukkal, mivel bármilyen típusú irat elfogadható a társaságoktól a külföldi leányvállalatok által megfizetett adó mértékének igazolására.

47. A második kifogás első részére vonatkozóan e kormány emlékeztet arra, hogy a Conseil d'État ítéletei nem írták elő annak igazolását, hogy a levonni kért adók egy adott üzleti év osztalékait terhelték. Így az osztalék után megfizetett adót összességében kell figyelembe venni, függetlenül az osztalékokkal érintett üzleti évektől.

48. Emellett az a körülmény, hogy a Conseil d'État ítéletei alapját képező esetekben ez utóbbi a külföldi leányvállalatok közgyűléseinek jegyzőkönyvéből indult ki, annak eredménye volt, hogy az érintett társaságok a kifizetett osztalékokat terhelő adók mértékének igazolására ezeket az iratokat nyújtották be.

49. Ami a második kifogás második részét illeti, a francia kormány kiemeli, hogy a forrásadó-bevallásokban valamennyi osztalékfizetést fel kell tüntetni, függetlenül attól, hogy francia vagy külföldi leányvállalatok osztalékairól van-e szó. Ráadásul, mivel a forrásadót csak az újrafelosztáskor kell megfizetni, szükségképpen azon osztalékok utáni adó összegére vonatkozóan kell csak igazolást bemutatni, amelyeket újra elosztottak.

50. A második kifogás harmadik részét illetően a Conseil d'État ítéletei nem írták elő az igazolásoknak a megőrzésükre irányadó törvényi határidő lejártát követő benyújtását. A Conseil d'État (államtanács, Franciaország) értékelését az érintett társaságok által benyújtott dokumentumokra alapította, amelyek között szerepeltek ezek az igazolások.

51. Minden esetben az adóügyi kérelmet benyújtó adóalany feladata, hogy a kérelme igazolásához szükséges dokumentumait, a megőrzésükre irányadó törvényi határidőtől függetlenül egészen a hatósági és a bírósági eljárás befejeződéséig megőrizze.

2. Értékelés

a) Az osztalékfizető leányvállalatok közgyűlési jegyzőkönyveinek felhasználásáról

52. A Bizottság szerint a Conseil d'État ítéletei megkövetelik a kifizetett osztalékokra vonatkozó számviteli dokumentumok és a leányvállalatok közgyűléseinek az elért nyereséget kifizethető osztalék formájában megállapító jegyzőkönyvei közötti összhangot.

53. Nem osztom a szóban forgó ítéletek ilyen értelmezését. Ugyanis, noha a Conseil d'État (államtanács, Franciaország) valóban utal arra, hogy nem lehet olyan adózásra hivatkozni, amely nem köthető az osztalékfizető leányvállalatok közgyűlési jegyzőkönyveiben szereplő összegekhez, ezzel csak a minisztérium által képviselt álláspontot idézte.[25] Az sem derül ki a Conseil d'État ítéleteiből, hogy e bíróság felszólításának következtében szükséges e dokumentumokat benyújtani.

54. Mindenesetre, ugyan használta a közgyűlési jegyzőkönyveket a Conseil d'État (államtanács, Franciaország), úgy tűnik, ezek csak részei voltak a bizonyítékok összességének.[26] A közigazgatási bíróságoknak a Francia Köztársaság által a viszonválaszában példálózó jelleggel hivatkozott határozatai megerősítik a Conseil d'État ítéleteinek ilyen értelmezését. Úgy gondolom tehát, hogy a második kifogás első része nem megalapozott.

b) A forrásadóra vonatkozó előzetes nyilatkozat követelményéről,

55. A Bizottság úgy véli, hogy a Conseil d'État ítéletei nem tettek eleget az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvéből eredő követelményeknek, amikor az anyavállalatnak a forrásadó kifizetésével kapcsolatos döntéseit az e kifizetésre vonatkozó nyilatkozattétellel állították szembe.

56. Nem vitatott, hogy a Franciaországban letelepedett anyavállalatokat nem illette meg az adójóváírás a külföldi leányvállalataik által fizetett osztalékok után. Ezzel szemben nemcsak a Francia Köztársaság által a 2014. május 26-i felszólításra küldött válaszból, hanem a rapporteur publicnek a Conseil d'État ítéleteinek alapjául szolgáló ügyekre vonatkozó indítványából is kiderül, hogy a Franciaországban letelepedett anyavállalatoknak igenis fel kell tüntetniük a forrásadóra vonatkozó nyilatkozatukban a külföldi leányvállalataiktól származó osztalékokat. A rapporteur public indítványa szerint, még ha érzékelhető volt is egy kis bizonytalanság, ez nem a nyilatkozattételi kötelezettségre, hanem kizárólag a kifizetett osztalékra vonatkozó jogi rendszerre vonatkozott.

57. Márpedig a visszatérítés csak azzal a feltétellel lehetséges, hogy a forrásadót egy osztalékfizetés alkalmával megfizették. Ilyen körülmények között, mivel valamennyi kifizetett osztalékot szükségszerűen be kell jelenteni, a Conseil d'État (államtanács, Franciaország) eljárása nem volt ellentétes az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvével, amikor úgy ítélte meg, hogy nem volt megalapozott az anyavállalatok azon állítása, hogy a forrásadóra vonatkozó általuk aláírt nyilatkozatok nem használhatók fel velük szemben.

25 Lásd többek között: 2012. december 10-i Rhodia, ítélet (FR:XX:2012:317074.20121210, 47. pont); 2012. december 10-i Accor ítélet (FR:CESSR:2012:317075.20121210, 41. pont).

26 Lásd többek között: 2012. december 10-i Rhodia ítélet (FR:XX:2012:317074.20121210, 49. pont); 2012. december 10-i Accor ítélet (FR:CESSR:2012:317075.20121210, 43. és 50. pont). Egyébként a Conseil d'État nem hivatkozott egyetlen meghatározott jegyzőkönyvre sem az Accor ítéletben. Emellett, ugyan az Accor ítélet alapjául szolgáló ügyben néhány közgyűlési jegyzőkönyvet vett alapul, de azt is csak azért, hogy részben elutasítsa a felperes által hivatkozott kapcsolódást, és megcáfolja a minisztérium egyik állítását (lásd: 2012. december 10-i Accor ítélet, FR:CESSR:2012:317075.20121210, 43., 50. és 56. pont).

58. Ennélfogva megalapozatlannak látom a második kifogás második részét. A Bizottság által hivatkozott 2001. március 8-i Metallgesellschaft és társai ítélet (C-397/98 és C-410/98, EU:C:2001:134) sem változtat ezen a megállapításon, mivel az ezen ítélet alapjául kártérítési keresetek szolgáltak, amelyekkel szemben az adóalanyok tétlenségére és gondosságának hiányára hivatkozott a másik fél.

c) Az igazoló iratok megőrzésére irányadó törvényi határidő lejártának hatásáról

59. Végül a Bizottság azt rója fel a Francia Köztársaságnak, hogy annak előírásával, hogy az igazolásokat az iratok megőrzésére irányadó törvényi határidő lejártát követően is be kell nyújtani, korlátozza a forrásadó visszatérítését.

60. A Conseil d'État ítéleteiben megállapítást nyert, hogy „egy, a forrásadó visszatérítését kérelmező társaságnak az eljárás teljes időtartama alatt rendelkeznie kell a kérelem megalapozottságát igazoló igazolásokkal, e kötelezettség alól az iratok megőrzésére irányadó törvényi határidő lejárta sem mentesít”[27].

61. Úgy vélem, ez a megközelítés nem mond ellent a Bíróság által a 2011. szeptember 15-i Accor ítéletben (C-310/09, EU:C:2011:581) felállított korlátoknak.

62. Ebben az ítéletben ugyanis a Bíróság elfogadta, hogy az adóalanynak információkat kell előterjesztenie a kifizetett osztalék alapját képező nyereséget ténylegesen terhelő adó jellegére és mértékére vonatkozóan.[28] E tekintetben a Bíróság azt a pontosítást tette, hogy „[a] megkövetelt igazolások] benyújtására vonatkozó felhívást ezenkívül az ügyviteli vagy számviteli iratokra vonatkozó, a leányvállalat letelepedési helye szerinti tagállam joga szerinti törvényes megőrzési időszakban kell megküldeni”[29]. A Bíróság ugyanebben a pontban azt is hozzátette, hogy „az adójóváírás[nak az adóalany] számára való biztosításához nem kérhető tőle olyan időszakra vonatkozó dokumentumok benyújtása, amely jelentősen meghaladja az ügyviteli és számviteli iratok megőrzésére vonatkozó törvényes kötelezettség időtartamát”.

63. Márpedig, amint azt a Francia Köztársaság helyesen megjegyzi az ellenkérelmében, ezek a pontosítások a Bíróságnak a tényleges érvényesülés elvére irányuló, elsősorban az adózás szerinti tagállam adóhatóságait érintő vizsgálata részét képezik. A Bíróság szerint „a megkövetelt igazolásoknak lehetővé kell tenniük az *adózás szerinti tagállam adóhatóságai* számára annak egyértelmű és pontos vizsgálatát, hogy az adókedvezmény nyújtásának a feltételei teljesülnek-e”[30].

64. Így tehát az a véleményem, hogy egy közigazgatási jogorvoslati eljárás esetén a pert megelőző eljárás megindításakor kell megállapítani, hogy lejárt-e a vonatkozó iratok megőrzésére irányadó törvényi határidő. Egyébként egyedül így lehet értelmezni a Bíróság által az ügyviteli vagy számviteli iratok megőrzésére irányadó törvényi határidővel kapcsolatban tett második pontosítást, amely szerint az adóalanytól nem kérhető „olyan időszakra vonatkozó dokumentumok benyújtása, amely jelentősen meghaladja az ügyviteli és számviteli iratok megőrzésére vonatkozó törvényes kötelezettség időtartamát”[31]. Ugyanis, ha egyszer a megőrzésre vonatkozó törvényes kötelezettség időtartama szigorú, amely a bíróságokat is kötelezi, hogyan lenne elképzelhető olyan dokumentumok figyelembevétele, amelyek – még ha nem is jelentősen, de – a megőrzésre vonatkozó törvényes kötelezettség időtartamán túli időszakra vonatkoznak?

27 2012. december 10-i Rhodia ítélet (FR:XX:2012:317074.20121210, 35. pont); 2012. december 10-i Accor ítélet (FR:CESSR:2012:317075.20121210, 31. pont).

28 Lásd: 2011. szeptember 15-i Accor ítélet (C-310/09, EU:C:2011:581, 92. pont).

29 2011. szeptember 15-i Accor ítélet (C-310/09, EU:C:2011:581, 101. pont).

30 2011. szeptember 15-i Accor ítélet (C-310/09, EU:C:2011:581, 99. pont), kiemelés tőlem.

31 2011. szeptember 15-i Accor ítélet (C-310/09, EU:C:2011:581, 101. pont).

65. Ezenkívül azt is megállapítom, hogy a Conseil d'État ítéletei kifejezetten emlékeztetnek arra, hogy „ha az erre kötelezett személy benyújtja a bizonyítékokat, vagy arra hivatkozik, hogy a benyújtás gyakorlatilag lehetetlen, a hatóságnak kell az állításokat cáfoló bizonyítékokat szolgáltatniuk, [és ebben az esetben] az adóügyi bíróság feladata a vizsgálat alapján és a felek érvelésének figyelembevételével annak megállapítása, hogy a vitatott osztalékok vonatkozásában a kötelezett igazolja-e a visszatérítés iránti kérelmét. [32]

66. Az első két részhez hasonlóan a második kifogás harmadik része sem tűnik számomra megalapozottnak.

3. A második kifogásra vonatkozó következtetés

67. E körülmények között véleményem szerint a Bizottság nem bizonyította, hogy a Francia Köztársaság az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvével ellentétes bizonyítási szabályoktól teszi függővé az anyavállalatok részére történő olyan visszafizetéseket, amelyek célja annak biztosítása, hogy azonos adórendszer kerüljön alkalmazásra a Franciaországban letelepedett és a más tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalatok által kifizetett osztalékokra.

C. A jogellenesen beszedett forrásadó címén visszatéríthető összegnek az osztalékok egyharmadának megfelelő mértékű maximalizálásán alapuló harmadik kifogásról

1. A felek érvei

68. A Bizottság szerint a Conseil d'État ítéleteiből kifejezetten az derül ki, hogy a külföldi leányvállalataiktól osztalékban részesülő francia anyavállalatoknak visszatérítendő adójóváírás összege szigorúan a kifizetett és felosztott osztalékok összegének egyharmadára korlátozódik. Ezzel szemben a belföldi leányvállalatok által kifizetett osztalékok esetén az adójóváírás összege átalányjelleggel az említett osztalékok összegének felében kerültek meghatározásra.

69. A Conseil d'État ítéletei tehát a belföldi leányvállalatoktól osztalékban részesülő társaságokhoz képest kedvezőtlenebb helyzetbe hozzák a külföldi leányvállalatoktól osztalékban részesülő társaságokat, amikor az ilyen külföldi leányvállalat által kifizetett osztalék egyharmadára korlátozzák az ezen osztalék után megfizetett forrásadó visszatérítését, ami a Bíróság által a 2011. szeptember 15-i Accor ítéletben (C-310/09, EU:C:2011:581) megállapított hátrányos megkülönböztetés fennmaradásához vezet.

70. A francia kormány fenntartja, hogy a legfeljebb a kapott osztalék egyharmadáig terjedő összegű forrásadó-visszatérítés a ténylegesen megfizetett forrásadó összegének felel meg. A belföldi és a külföldi leányvállalatok által kifizetett osztalékokkal kapcsolatos egyenlő bánásmód így tökéletesen biztosított.

71. Emellett a forrásadó-visszatérítés ilyen maximalizálása lehetővé teszi, hogy a kifizetett osztalékokat terhelő adót egyenlő mértékben vegyék figyelembe az olyan osztalékok esetén, amelyeket a leányvállalatok letelepedési helye szerinti tagállamokban fizettek ki, és a belföldi leányvállalatok által kifizetett osztalékoknál. Ezen az alapon ez a korlátozás a gyakorlatban azt eredményezheti, hogy a forrásadó után visszatérítésre kerülő összeg alacsonyabb az osztalékfizető leányvállalat által az

32 2012. december 10-i Rhodia ítélet (FR:XX:2012:317074.20121210, 37. pont); 2012. december 10-i Accor ítélet (FR:CESSR:2012:317075.20121210, 33. pont).

illetősége szerinti tagállamban ténylegesen megfizetett adó összegénél, de pontosan megegyezik a belföldi társaság által ténylegesen megfizetett forrásadó összegével. Ezáltal elkerülhető, hogy a külföldi eredetű osztalékok kedvezőbb bánásmódban részesüljenek, mint azok, amelyek az anyavállalat szerinti tagállamból származnak.

2. Értékelés

72. A CIG rendelkezései értelmében a Franciaországban letelepedett anyavállalatokat, amelyek belföldi társaságok által kifizetett osztalékból részesültek, a ténylegesen kifizetett összegek felével megegyező adójóváírás illette meg. Ezek az anyavállalatok az ezen adójóváírás összegével megegyező mértékű forrásadót voltak kötelesek megfizetni.

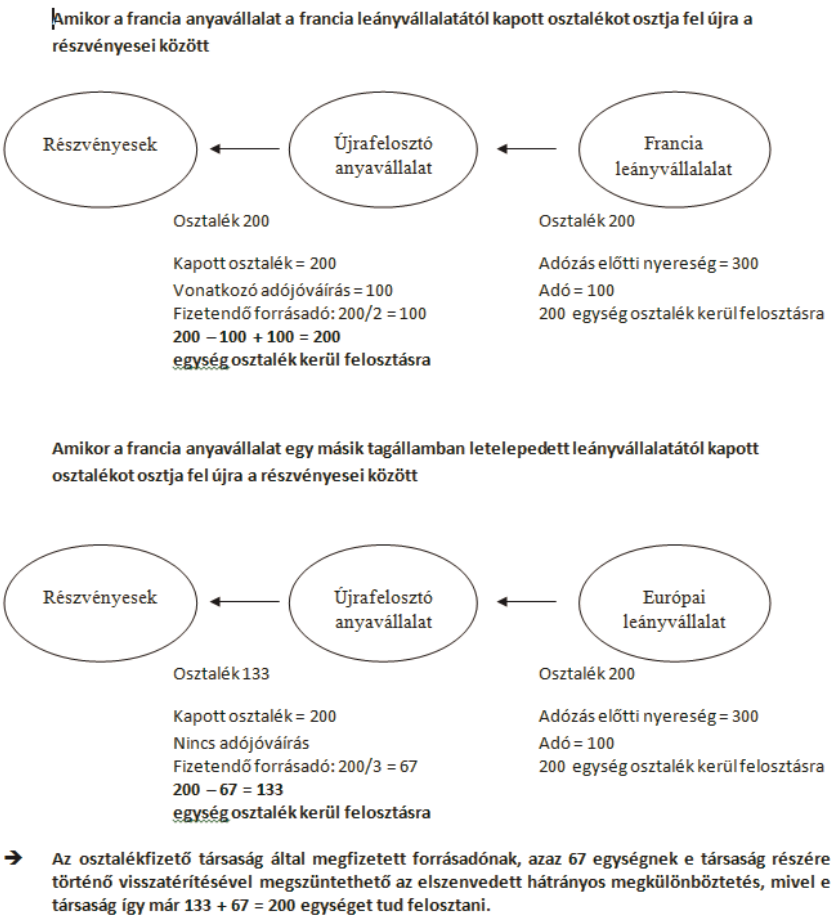
73. A Conseil d'État ítéleteinek értelmében „amikor egy osztalékfizető társaság a tagállamban ténylegesen adót fizetett, amelynek mértéke meghaladta a francia adó általános mértékét, azaz 33,33% ot, az e társaság által igénybe vehető adójóváírás mértéke nem haladhatta meg az általa kapott és újrafelosztott osztalék egyharmadát”[33]. Ez a korlátozás lehetővé teszi a Bíróság számára, hogy fenntartását fejezze ki amiatt, hogy amikor egy társaság nyereségeit terhelő adó az osztalékot fizető társaság szerinti tagállamban magasabb, mint az osztalékban részesülő társaság szerinti tagállamban kivetett adó, ez utóbbi nem köteles az osztalékban részesülő társaság által fizetendő tárasági adó összegét meghaladó mértékű adójóváírást biztosítani.[34]

74. A Francia Köztársaság erre vonatkozó okfejtése számomra meggyőzőnek tűnik. Amikor ugyanis egy Franciaországban letelepedett leányvállalat nyeresége 300 egység, a 33,33%-os általános mértékű társasági adónak a leányvállalat általi megfizetését követően az anyavállalat rendelkezésére bocsátott osztalék 200 egység. A Franciaországban letelepedett anyavállalat tehát 200 egység társasági adó-mentes osztalékban részesül, és egyúttal ezen összeg felének megfelelő 100 egység értékű adójóváírásra válik jogosulttá. Mivel ez az összeg megegyezik azon forrásadó összegével, amelyet akkor kell fizetnie, ha felosztja az osztalékot, továbbra is marad a részvényesek között felosztható 200 egység. Márpedig, amikor egy azonos összegű osztalékot az anyavállalat részére külföldi leányvállalat fizet ki, a fizetendő forrásadó a felosztható jövedelem egyharmadának felel meg, anélkül, hogy ellensúlyozásképpen adójóváírást lehetne igénybe venni. A rendelkezésre álló összeg ebben a helyzetben tehát 133 egység. Azáltal, hogy a visszatéríthető összeg mértéke nem haladhatja meg a

33 2012. december 10-i Rhodia ítélet (FR:XX:2012:317074.20121210, 44. pont); 2012. december 10-i Accor ítélet (FR:CESSR:2012:317075.20121210, 40. pont).

34 Lásd: 2011. szeptember 15-i Accor ítélet (C-310/09, EU:C:2011:581, 90. pont).

külföldi leányvállalat által kifizetett osztalék egyharmadát, amely mérték megegyezik a részvényes által ezen felosztás címén igénybe vett adójóváírással, az osztalékfizető társaság számára visszatérítésre kerül az általa megfizetett osztalékadó. Így az egyensúly helyreáll, mivel a rendelkezésre álló 200 egységnyi összeg visszaáll. [35] A Francia Köztársaság a magyarázatát az alábbi ábrán mutatja be:



75. Ezzel szemben, ha a Francia Köztársaságnak abban az összegben kellene visszatérítenie egy forrásadót, amely megegyezik az osztalékfizető társaság által az illetékessége szerinti tagállamban megfizetett adó teljes összegével, vagyis az előző pontban használt számokkal kifejezve 100 egységgel, ami magasabb az anyavállalat által az osztalékfizetés címén megfizetett adó összegénél, a részvényesek számára kifizetett összeg magasabb lenne a tisztán belső helyzetben a részvényest megillető összegnél. [36]

76. A visszatérített forrásadónak az újrafelosztott osztalékok (adózás előtti) összege egyharmadának megfelelő felső határ tehát nem egyenlő a leányvállalat által az illetékessége szerinti államban ténylegesen megfizetett adóval. Ugyanakkor a visszatérített összeg. amelyet nem terhel forrásadó, és így teljes egészében újrafeloszthető, az újrafelosztást végző anyavállalat által ténylegesen megfizetett, és visszatéríteni kért forrásadónak felel meg, így a kifogásolt hátrányos megkülönböztetés ellensúlyozásra kerül.

35 Előfordulhat, hogy az anyavállalat a tartalékaiból „kompenzálja” a megfizetett forrásadót, és az adóba nem beszámító osztalékot fizet a részvényeseinek. Ugyanakkor az ebből következő esetleges pénzgazdálkodási probléma nem volt tárgya a Conseil d'État ítéleteinek alapjául szolgáló kereseteknek vagy a jelen kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárásnak, amely csak a visszatérítés részletszabályaira vonatkozik.

36 A végső soron megfizetett összeg 133 egység (a leányvállalattól kapott összegnek az anyavállalat által megfizetett forrásadóval csökkentett mértéke) + 100 egység (visszatérített összeg) = 233 egység.

77. A Bizottság válaszában elismeri, hogy nem vette figyelembe azt a körülményt, hogy a 2011. szeptember 15-i Accor ítélet (C-310/09, EU:C:2011:581) következtében megvalósított visszatérítések nem keletkeztettek sem kötelezettséget, sem jogot az adójóváírásra. Ugyanakkor a Bizottság úgy véli, hogy továbbra is fennáll a „kockázata" annak, hogy a visszatérítés maximalizálása nem szünteti meg teljes egészében az uniós joggal összeegyeztethetetlennek tartott adórendszer által előidézett hátrányos megkülönböztetést. Ez a helyzet akkor is, ha a társaságok nyereségére kivetett, végül kifizetett adó összege magasabb, mint az előre, vagy akkor levont forrásadó, amikor a részvényest terhelő adó meghaladja az eredetileg levont forrásadó összegét, Ez az új megközelítés tehát a végső részvényesek közötti eltérő bánásmódról szól. Márpedig ezt az esetet nem érinti a 2011. szeptember 15-i Accor ítélet (C-310/09, EU:C:2011:581) alapjául szolgáló ügy,[37] és nem tárgya a forrásadó visszatérítése iránti, az osztalékfizető anyavállalat által benyújtott kérelmet elbíráló adóügyi bíróság előtti jogvitának sem.

78. Emellett a Bizottság ezen új megközelítése csupán egy elméleti elemzés kifejtése. Nem mutatott be egyetlen olyan konkrét példát sem, amely alátámasztotta volna ennek a valóságalapját. Márpedig „az EUMSZ 258. cikk alapján indított kötelezettségszegési eljárásban a Bizottság feladata az állítólagos kötelezettségszegés fennállásának bizonyítása. A Bizottságnak kell az e kötelezettségszegés fennállásának vizsgálatához szükséges bizonyítékokat a Bíróság előtt bemutatnia, anélkül hogy bármiféle vélelemre támaszkodhatna"[38].

3. A harmadik kifogásra vonatkozó következtetés

79. A fenti megfontolásokra tekintettel úgy vélem, hogy a Bizottság nem bizonyítja, hogy a Francia Köztársaság továbbra is fenntartja a Bíróság által a 2011. szeptember 15-i Accor ítéletben (C-310/09, EU:C:2011:581) megállapított hátrányos megkülönböztetést, amikor a külföldi leányvállalat által kifizetett osztalék egyharmadára korlátozza az ezen osztalékok után megfizetett forrásadó visszatérítését.

D. A jogellenesen beszedett forrásadó visszatérítéséhez való jog korlátozásának az uniós joggal való összeegyeztethetősége kérdésében a Bíróság megkeresésének hiányára alapított negyedik kifogásról

1. A felek érvei

80. A Bizottság szerint a Conseil d'État-nak (államtanács, Franciaország) előzetes döntéshozatal iránti eljárást kellett volna indítania, mielőtt megállapítja a 2011. szeptember 15-i Accor ítélet (C-310/09, EU:C:2011:581) értelmében az uniós jog megsértésével beszedettnek ítélt forrásadó visszatérítésének részletszabályait. Tekintettel azokra a nehézségekre, amelyek az ezen ítéletből levonható következtetések kapcsán felmerültek, a Conseil d'État (államtanács, Franciaország) az EUMSZ 267. cikk harmadik bekezdése értelmében vett végső fokon eljáró nemzeti bíróságként köteles lett volna a kérdéseit feltenni a Bíróságnak.

81. Egyfelől a rapporteur public indítványa, és a felek azon kívánsága, hogy a Conseil d'État (államtanács, Franciaország) új előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjesszen be, rámutatott azokra a kétségekre, amelyek a forrásadó visszatérítése iránti jog esetleges korlátozásának az uniós joggal való összeegyeztethetőségére vonatkozóan merültek fel.

37 A Bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre adott válaszában egyébként egyértelműen megkülönböztette egymástól az anyavállalat és a részvényesei helyzetét. A Bíróság szerint „az alapügyben szereplő szabályozás, amely egyébként az osztalékfizetéskor az anyavállalat által megfizetett forrásadóra, nem pedig a termékek értékesítése során kivetett adóra vonatkozik, nem eredményezi az említett forrásadó […] harmadik személyekre való áthárítását" (2011. szeptember 15-i Accor ítélet (C-310/09, EU:C:2011:581, 75. pont).

38 2018. április 26-i Bizottság kontra Bulgária ítélet (C-97/17, EU:C:2018:285, 69. pont). Lásd még: 2015. július 16-i Bizottság kontra Szlovénia ítélet (C-140/14, nem tették közzé, EU:C:2015:501, 38. pont).

82. Másfelől – figyelemmel a 2012. november 13-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítéletre (C-35/11, EU:C:2012:707) – nem zárható ki annak kockázata, hogy az Unión belül eltérés van az ítélkezési gyakorlatban.

83. A francia kormány mindenekelőtt emlékeztet a Bíróság ítélkezési gyakorlatára, amely szerint a nemzeti bíróságok nem kötelesek értelmezésre vonatkozó előzetes döntéshozatal iránti kérelmet benyújtani kizárólag azon az alapon, hogy az eljárásban részt vevő fél ezt kéri.

84. Ezt követően azt állítja, hogy a Bizottság nem pontosította, melyek azok a nehézségek, amelyekkel a Conseil d'État (államtanács, Franciaország) az érintett ítéletek alapjául szolgáló ügyekben szembesült, amelyek az EUMSZ 267. cikk harmadik bekezdésének értelmében egy előzetes döntéshozatal iránti kérelem előterjesztését indokolták volna. Ráadásul e bíróságnak nem az uniós jog értelmezésével kapcsolatos, hanem a tényekkel összefüggő nehézségekkel kellett volna szembenéznie.

85. A Conseil d'État (államtanács, Franciaország) mindenesetre megalapozottan állapította meg, hogy a felmerült kérdésekre adandó válaszok kellően egyértelműnek bizonyulnak ahhoz, hogy szükségtelenné tegyék egy új előzetes döntéshozatal iránti kérelem benyújtását a Bírósághoz.

2. Értékelés

a) Az EUMSZ 267. cikke harmadik bekezdésének megsértésének elvéről

86. A negyedik kifogás egyedül abban az esetben jöhet szóba, ha a többi kifogás közül egy (vagy több) megalapozott. Amint azt maga a Bizottság pontosítja, ez az utolsó kifogás kizárólag arra vonatkozik, hogy a Conseil d'État (államtanács, Franciaország) a *„jelen ügy körülményei között"* [39], vagyis a 2011. szeptember 15-i Accor ítéletet (C-310/09, EU:C:2011:581) követően nem teljesítette a kötelezettségét. Így tehát nem az EUMSZ 267. cikk harmadik bekezdése alapján a Conseil d'État-t (államtanács, Franciaország) terhelő előzetes döntéshozatalra utalási kötelezettség rendszerszintű megszegéséről van szó.

87. Mindenesetre, amint arra a jelen indítvány bevezetésében rámutattam, a Bíróságnak első alkalommal kell egy kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset keretében ilyen jellegű kifogásról döntenie. Ugyanakkor úgy látom, biztosan fennáll az EUMSZ 267. cikk harmadik bekezdéséből eredő kötelezettség tagállami megszegésének elvi lehetősége.

88. Egyrészről kétségtelen, hogy „az [EUMSZ 258. cikk] értelmében vett tagállami kötelezettségszegés megállapítható, az állam bármely szerve kövesse is el a kötelezettségszegéshez vezető tevékenységet vagy mulasztást, még ha az adott tagállam alkotmánya értelmében független intézményről van is szó" [40]. Másrészről a Bíróság elutasította azt az érvet, amely szerint azért nehéz egy kötelezettségszegést orvosolni, mert egy felsőbíróság ítéletén alapul. [41]

39 Lásd: a Bizottság keresetének 118. pontja.

40 1970. május 5-i Bizottság kontra Belgium ítélet (77/69, EU:C:1970:34,.15. pont). Egy elv nemzeti ítélkezési gyakorlattal kapcsolatos megerősítése vonatkozásában lásd: 2003. december 9-i Bizottság kontra Olaszország ítélet (C-129/00, EU:C:2003:656, 29. pont); 2009. november 12-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-154/08, nem tették közzé EU:C:2009:695, 125. pont).

41 Lásd ebben az értelemben: 2009. november 12-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-154/08, nem tették közzé, EU:C:2009:695, 124–127. pont). Ebben az ítéletben a Bíróságnak egyébként emlékeztetnie kellett arra, hogy „noha a teljesen ellenkező irányt követő ítélkezési gyakorlatban elszigetelt, vagy kisebbségi álláspontot képviselő, vagy akár a nemzeti legfelsőbb bíróság által hatályon kívül helyezett bírósági határozatok nem vehetők figyelembe, nem ez a helyzet egy olyan jelentős bírói értelmezés esetén, amelyet a nemzeti legfelsőbb bíróság nem cáfolt meg, sőt, meg is erősített" (126. pont, a Bíróság a 2003. december 9-i Bizottság kontra Olaszország ítélet, C-129/00, EU:C:2003:656, 32. pontjára hivatkozik).

89. Ez a lehetőség nemcsak az előzetes döntéshozatal iránti kérelem Bírósághoz való benyújtására irányuló, az EUMSZ 267. cikk harmadik bekezdése által előírt kötelezettség célkitűzésével áll összhangban, hanem az uniós jog megsértése esetén fennálló tagállami felelősségi rendszer feltételeivel is.

90. Ugyanis az előzetes döntéshozatal iránti kérelem Bírósághoz való benyújtására irányuló, az EUMSZ 267. cikk harmadik bekezdése által előírt kötelezettség célja többek között annak megakadályozása, hogy bármely tagállamban az uniós jognak meg nem felelő nemzeti ítélkezési gyakorlat alakuljon ki.[42] Amint arra Bot főtanácsnok rámutatott, az előzetes döntéshozatalra utalási kötelezettség tiszteletben tartásának azon nemzeti bíróságok általi elmulasztása, amelyek határozatai ellen a nemzeti jog értelmében nincs jogorvoslati lehetőség, megfosztja a Bíróságot az EUSZ 19. cikk (1) bekezdésének első albekezdésében ráruházott azon alapvető feladattól, amely abban áll, hogy „biztosít[sa] a jog tiszteletben tartását a Szerződések értelmezése és alkalmazása során”[43].

91. Emellett az állandó ítélkezési gyakorlatból kiderül, hogy az EUMSZ 267. cikk harmadik bekezdésében foglalt, előzetes döntéshozatalra utalási kötelezettség nemteljesítése egyike azoknak a körülményeknek, amelyeket a végső fokon ítélkező nemzeti bíróság határozatáért fennálló esetleges tagállami felelősség vizsgálata során figyelembe kell venni.[44]

92. Egy tagállam által az előzetes döntéshozatalra utalási kötelezettség megszegésével megvalósított kötelezettségszegés megállapításának lehetősége még inkább indokolt akkor, ha ez a Bíróság első ítéletét követően valósul meg. A Bíróság szerint ugyanis az EUMSZ 260. cikk (1) bekezdése értelmében a tagállamokat terhelő kötelezettség azt jelenti, hogy „az érintett tagállam minden szerve köteles saját hatáskörében biztosítani a Bíróság ítéletének végrehajtását. [Ily módon] az érintett tagállam bíróságai a maguk részéről a feladataik gyakorlása során kötelesek tiszteletben tartani az ítéletet”[45]. Ez a következtetés, amely egy kötelezettségszegést megállapító ítélet végrehajtása kapcsán is megerősítésre került, a Bírósághoz előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést intéző bíróságokat kötelezi, mivel a Bíróság által értelmezendő ítéletek „általánosító” hatállyal rendelkeznek az Unió jogrendjében[46]: attól kezdve, hogy a Bíróság értelmezi az Uniós jog egyik rendelkezését, ez az értelmezés minden bíróságot kötelez.[47] Ez az értelmezés pontosítja e szabály hatályát és jelentőségét, amely szerint azt a hatálybalépésének időpontjától értelmezni és alkalmazni kell, illetőleg értelmezni és alkalmazni kellett volna.[48]

93. Következésképpen, ha az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést eredetileg benyújtó bíróságnak továbbra is kétségei vannak a szabály értelmére vonatkozóan, és végső fokon eljáró bíróságként jár el, köteles a kérdéssel újra a Bírósághoz fordulni. Ilyen körülmények között ugyanis a Bíróság válasza szükséges a jogvita megoldásához, ily módon az 1982. október 6-i 1982, Cilfit és társai ítéletnek (283/81, EU:C:1982:335)[49] megfelelően „létrejön” az előzetes döntéshozatalra utalási kötelezettség.[50]

42 Lásd ebben az értelemben: 2017. március 15-i Aquino ítélet (C-3/16, EU:C:2017:209, 33. pont).

43 Lásd: Bot főtanácsnok Ferreira da Silva e Brito és társai ügyre vonatkozó indítványa (C-160/14, EU:C:2015:390, 102. pont).

44 Lásd ebben az értelemben: 2003. szeptember 30-i Köbler ítélet (C-224/01, EU:C:2003:513, 55. pont); 2006. június 13-i Traghetti del Mediterraneo ítélet (C-173/03, EU:C:2006:391, 32. pont); 2016. július 28-i Tomášová ítélet (C-168/15, EU:C:2016:602, 25. pont).

45 1982. december 14-i Waterkeyn és társai ítélet (314/81–316/81 és 83/82, EU:C:1982:430, 14. pont).

46 Lásd ebben az értelemben: Wildemeersch, J. „Une loi inconstitutionnelle et contraire au droit de l’Union: et alors? Une déférence erronée vis-à-vis du législateur”, *Journal des tribunaux*, 2018, 256. és 257. o, különösen 257. o.. A szerző maga is hivatkozik a következőre: Lenaerts, K., „Form and Substance of the Preliminary Ruling Procedure”, in: Curtin, D.,és Heukels, T. (ig..), *Institutional Dynamics of European Integration*, *Essays in Honor of Henry G. Schermers*, II. kötet, Kluwer Academic Publishers, 1994, 355–380. o, különösen 376. o.

47 Lásd ebben az értelemben: Soulard, S., Rigaux, A., és Munoz, R., *Contentieux de l’Union européenne/3* – Renvoi préjudiciel – Recours en manquement, coll. Axe Droit, Párizs, Lamy, 2011, 59. sz.

48 Lásd ebben az értelemben: 1980. március 27-i Meridionale Industria Salumi és társai ítélet (66/79, 127/79 és 128/79, EU:C:1980:101, 9. pont).

49 Ezen ítélet 11. pontja.

50 A kifejezést Lekkou, E.-től vettem át, 24. kommentár in: Karpenschif, M. és Nourissat, C. (ig.), *Les grands arrêts de la jurisprudence de l’Union européenne*, 3. kiadás, PUF, 2016, 131–136. o., különösen 24-4. sz. Lásd ebben az értelemben: 2016. július 28-i Association France Nature Environnement ítélet (C-379/15, EU:C:2016:603, 47. pont).

94. E kötelezettség terjedelmére vonatkozóan a Bíróság megerősítette, hogy „a Cilfit és társai ítélet (283/81, EU:C:1982:335) kihirdetése óta kialakult ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy az olyan nemzeti bíróságnak, amelynek határozatai ellen a nemzeti jog értelmében nincs jogorvoslati lehetőség, ha uniós jogi kérdés merül fel előtte, eleget kell tennie azon kötelezettségének, hogy a Bírósághoz forduljon, kivéve ha megállapította, hogy a felmerült kérdés nem releváns [vagyis „abban az esetben, ha a kérdésre adott válasz – bármi legyen is az – *nem befolyásolhatná érdemben* a jogvita megoldását[51]],vagy hogy a szóban forgó uniós jogi rendelkezést a Bíróság már értelmezte, vagy hogy az uniós jog helyes alkalmazása olyan nyilvánvaló, hogy minden észszerű kétséget kizár”[52].

b) Az elv jelen ügyben történő alkalmazásáról

95. A második és a harmadik kifogásra vonatkozó elemzésem alapján arra a következtetésre jutottam, hogy a Conseil d’État (államtanács, Franciaország) az engedélyezett bizonyítással és a visszatérítés összegének megállapításával kapcsolatban nem hagyta figyelmen kívül a 2011. szeptember 15-i Accor ítélet (C-310/09, EU:C:2011:581) tartalmát és hatályát. Ezzel összefüggésben nem róható fel vele szemben az előzetes döntéshozatalra utalás kötelezettségének megszegése. El lehet ugyanis ismerni, hogy a szóban forgó jogkérdéseket az 1982. október 6-i Cilfit és társai ítélet (283/81, EU:C:1982:335, 14. pont) értelmében megoldotta a 2011. szeptember 15-i Accor ítélet (C-310/09, EU:C:2011:581).

96. Ezzel szemben a Conseil d’État ítéleteiben a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalat által megfizetett adóra vonatkozó megoldás már problematikusabb, mivel vitathatatlan, hogy az e bíróság előtt folyamatban lévő jogvita megoldásához szükséges volt az uniós jog alkalmazása.

97. Vitathatatlan, hogy kizárólag a nemzeti bíróság feladata annak értékelése, hogy az uniós jog helyes alkalmazása olyan nyilvánvaló-e, hogy az minden észszerű kétséget kizár, és az, hogy ennek következtében úgy döntsön, hogy eltekint attól, hogy az uniós jog értelmezésével kapcsolatban előtte felmerült kérdést a Bíróság elé terjessze.[53] Más szavakkal „kizárólag azon nemzeti bíróságok feladata, amelyek határozatai ellen a nemzeti jog értelmében nincs jogorvoslati lehetőség, hogy saját felelősségükre és független módon értékeljék, hogy »acte clair«-ről van-e szó”[54].

98. Ugyanakkor az 1982. október 6-i Cilfit és társai ítélet (283/81, EU:C:1982:335) óta az is nyilvánvaló, hogy e helyzet fennállásának megállapításához „a végső fokon eljáró nemzeti bíróságnak meg kell győződnie arról, hogy ez ugyanennyire nyilvánvaló a többi tagállam bíróságai és a *Bíróság* számára is”[55]. Amint a Bíróság pontosította, „[k]izárólag e feltételek teljesülése esetén tekinthet el e nemzeti bíróság attól, hogy ezt a kérdést a Bíróság elé terjessze, és válaszolhatja meg azt saját felelősségére”[56].

99. A jelen ügyben nem vitatott, hogy az anyavállalat közvetett leányvállalatai által megfizetett adó figyelembevételének kérdésével a Bíróság nem foglalkozott a 2011. szeptember 15-i Accor ítéletben (C-310/09, EU:C:2011:581), noha ez a kérdés volt a tárgya a 2012. november 13-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítéletnek (C-35/11, EU:C:2012:707). Következésképpen a Conseil d’État (államtanács, Franciaország), amikor úgy döntött, hogy eltekint ettől az ítélettől azzal az indokkal,

51 1982. október 6-i Cilfit és társai ítélet (283/81, EU:C:1982:335, 10. pont); kiemelés tőlem. Lásd még: 2013. július 18-i Consiglio Nazionale dei Geologi ítélet (C-136/12, EU:C:2013:489, 26. pont); 2017. március 15-i Aquino ítélet (C-3/16, EU:C:2017:209, 42. pont).

52 2015. szeptember 9-i Ferreira da Silva e Brito és társai ítélet (C-160/14, EU:C:2015:565, 38. pont). Lásd még ebben az értelemben: 2005. szeptember 15-i Intermodal Transports ítélet (C-495/03, EU:C:2005:552, 33. pont); 2015. szeptember 9-i X és van Dijk ítélet (C-72/14 és C-197/14, EU:C:2015:564, 55. pont); 2015. október 1-jei Doc Generici ítélet (C-452/14, EU:C:2015:644, 43. pont).

53 Lásd ebben az értelemben: 2015. szeptember 9-i Ferreira da Silva e Brito és társai ítélet (C-160/14, EU:C:2015:565, 40. pont).

54 2015. szeptember 9-i X és van Dijk (C-72/14 és C-197/14, EU:C:2015:564, 59. pont).

55 2016. július 28-i Association France Nature Environnement ítélet (C-379/15, EU:C:2016:603, 48. pont), kiemelés tőlem. Lásd még ebben az értelemben: 1982. október 6-i Cilfit és társai ítélet (283/81, EU:C:1982:335, 16. pont); 2005. szeptember 15-i Intermodal Transports ítélet (C-495/03, EU:C:2005:552, 39. pont).

56 2016. július 28-i Association France Nature Environnement ítélet (C-379/15, EU:C:2016:603, 48. pont). Lásd még: 1982. október 6-i Cilfit és társai ítélet (283/81, EU:C:1982:335, 16. pont).

hogy a brit rendszer eltér az adójóváírás francia rendszerétől, nem lehetett biztos abban, hogy indoklása ugyanolyan nyilvánvaló lesz a Bíróság számára. Egyébként a felperes társaságok és a rapporteur public által javasolt megoldások közötti eltérés rámutat az alkalmazandó megoldással kapcsolatos bizonytalanságra.

100. Mindenesetre a Conseil d'État (államtanács, Franciaország) a Bíróság megkérdezésének elmulasztásával megteremtette a *kockázatát* annak, hogy az Unión belüli ítéletek eltérnek egymástól, amely összeegyeztethetetlen a Conseil d'État-t (államtanács, Franciaország) – mint olyan bíróságot, amelynek határozatai ellen nincs jogorvoslati lehetőség – az EUMSZ 267. cikk harmadik bekezdése értelmében terhelő előzetes döntéshozatalra utalási kötelezettséggel.

101. Nem fogadható el a Francia Köztársaság azon állítása sem, hogy a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalatok figyelembevétele szükségességének megállapításához csak a tények értékelésére, nem pedig a jog értelmezésére van szükség. Ugyanis a visszatérítendő összeg kiszámításához – ami a tények értékelése – azt a szükségképpen előzetesen megválaszolandó kérdést kell feltenni, hogy figyelembe kell-e venni a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalatok által megfizetett adót, amelynek megválaszolása az alkalmazandó jogrendszertől függ.[57]

3. A negyedik kifogásra vonatkozó végkövetkeztetés

102. A fenti megfontolásokra tekintettel úgy vélem, hogy a Francia Köztársaság nem teljesítette az EUMSZ 267. cikk harmadik bekezdése alapján a Conseil d'État-t (államtanács, Franciaország) terhelő kötelezettségét.

103. Ugyanis, noha a 2012. november 13-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C-35/11, EU:C:2012:707) alapján egyértelmű volt, hogy a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő külföldi leányvállalatok által megfizetett adók figyelembevétele olyan uniós jogi kérdés, amely érdemben befolyásolhatja a Conseil d'État (államtanács, Franciaország) előtt folyamatban lévő jogvita megoldását, és noha az uniós jog helyes alkalmazása nem volt annyira nyilvánvaló, hogy minden észszerű kétséget kizárjon, a Conseil d'État (államtanács, Franciaország) úgy döntött, hogy nem terjeszt előzetes döntéshozatalra a Bíróság elé erre vonatkozó kérdést.

V. A költségekről

104. A Bíróság eljárási szabályzata 138. cikkének (1) bekezdése alapján a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte.

105. A jelen ügyben mind a Bizottság, mind pedig a Francia Köztársaság azt kérte, hogy az eljárásban részt vevő másik felet kötelezzék a költségek viselésére.

106. A Bíróság eljárási szabályzata 138. cikkének (3) bekezdése előírja, hogy ha az ügy körülményei alapján indokoltnak látszik, a Bíróság határozhat úgy, hogy a fél saját költségein felül viseli a másik fél költségeinek egy részét is. A jelen ügyben, mivel azt javaslom a Bíróságnak, hogy az első és a negyedik kifogás vonatkozásában ne adjon helyt a Bizottság keresetének, úgy vélem, hogy e rendelkezés alapján a Francia Köztársaságot a saját költségein túl a Bizottság költségei felének viselésére kell kötelezni.

57 Ezzel összefüggésben megjegyzem, hogy Olivier Fouquet, a Conseil d'État (államtanács, Franciaország) tagozatának elnöke a Conseil d'État ítéleteire vonatkozó észrevételeit annak megállapításával zárja, hogy „[a] jogvita egyéb érdekes kérdéseket is felvetett, mint amilyen a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalatok által kifizetett osztalékok figyelembevétele. Azonban *tisztán jogi*, nem pedig technikai *kérdésekről van szó*" (Fouquet, O., „Conseil d'État, précompte et fléchage: »*non possumus*«", *Revue de droit fiscal*, 1. sz., 2013. január, 1. és 2. o., különösen 2. o.; kiemelés tőlem).

VI. Végkövetkeztetés

107. A fenti megállapítások alapján azt javaslom, hogy a Bíróság a következőképpen határozzon:

1) A Conseil d'État (államtanács, Franciaország) ítélkezési gyakorlata fenntartotta a 2011. szeptember 15-i Accor ítéletben (C-310/09, EU:C:2011:581) megállapított hátrányos megkülönböztetést, amikor megtagadta a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő, Franciaországon kívüli székhelyű leányvállalatokra kivetett adók figyelembevételét, míg a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő franciaországi székhelyű leányvállalatok számára az alkalmazandó módszer lehetővé tette az osztalékoknak a vonatkozó adó költségétől mentes kifizetését a kedvezményezett köztes társaság részére, így a Francia Köztársaság nem teljesítette az EUMSZ 49. cikkből és az EUMSZ 63. cikkből eredő kötelezettségeit.

2) A Francia Köztársaság nem teljesítette az EUMSZ 267. cikk harmadik bekezdése szerinti kötelezettségét, mivel a Conseil d'État (államtanács, Franciaország) úgy döntött, hogy nem intéz kérdést a Bírósághoz, annak ellenére, hogy a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő külföldi leányvállalatok által megfizetett adók figyelembevétele olyan uniós jogi kérdés, amely érdemben befolyásolhatja a Conseil d'État előtt folyamatban lévő jogvita megoldását, és noha az uniós jog helyes alkalmazása nem volt annyira nyilvánvaló, hogy minden észszerű kétséget kizárjon.

3) A Bíróság a keresetet ezt meghaladó részében elutasítja.

4) A Francia Köztársaság a saját költségein kívül viseli az Európai Bizottság részéről felmerült költségek felét. Az Európai Bizottság viseli a saját költségeinek felét.