PEDRO CRUZ VILLALÓN
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2010. december 9.[1]

Tartalomjegyzék

I – Jogi háttér ..... I - 3324

A – Az uniós jog ..... I - 3324

B – A nemzeti jog ..... I - 3328

II – A jogvita alapjául szolgáló tényállás ..... I - 3329

III – A Bíróság előtti eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések ..... I - 3330

IV – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről ..... I - 3330

A – Előzetes észrevételek ..... I - 3331

1. A tőke szabad mozgása és annak külgazdasági vetülete ..... I - 3331

2. A TOT-ok és az uniós jogban elfoglalt jogállásuk ..... I - 3332

3. Összefoglalás ..... I - 3337

B – Az EUMSZ 63. cikknek a TOT-okra való alkalmazhatósága ..... I - 3337

1. A tőke szabad mozgásának vagy a letelepedés szabadságának alkalmazása I - 3337

2. Az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésének alkalmazhatatlansága a 91/482 és a 2001/822 határozatok következtében ..... I - 3339

1 – Eredeti nyelv: spanyol.

3. Az EUMSZ 63. cikknek az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdésében foglalt „standstill”-záradékon alapuló alkalmazhatatlanságáról ..... I - 3342

C – Az EUMSZ 63. cikk megsértése ..... I - 3345

1. A szabad tőkemozgás korlátozásának fennállásáról ..... I - 3345

2. A korlátozás igazolásáról ..... I - 3348

V – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről ..... I - 3353

VI – Végkövetkeztetések ..... I - 3355

1. A Tribunal de grande instance de Paris olyan francia adójogi rendelkezésnek a Szerződésekkel való összeegyeztethetőségére vonatkozóan terjesztett elő előzetes döntéshozatal céljából két kérdést, amely a jogi személyek ingatlantulajdonát terhelő adó alóli mentesség biztosítása során különbséget tesz aszerint, hogy az adóalany tényleges ügyvezetési helye harmadik államban vagy a tagállamok valamelyikében található. A jelen ügy ezenfelül azzal a sajátossággal bír, hogy az érintett társaság tényleges ügyvezetési helye nem harmadik államnak, hanem köztudottan – az Európai Unió működéséről szóló szerződés 198. és azt követő cikkei szerinti különleges szabályok hatálya alá tartozó – tengerentúli területnek minősülő Brit Virgin-szigeteken található.

2. A Bíróságnak ennélfogva a jelen ügyben a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseket a „tengerentúli országokra és területekre” (a továbbiakban: TOT) vonatkozó szabályozásból fakadó sajátosságok fényében és különösen arra a szempontra tekintettel kell értelmeznie, hogy a tagállamok e szabadság korlátozása jogszerűségének védelme igazolásaként az adókijátszás elleni küzdelemre hivatkoznak.

3. A kérdés a Bíróság számára már ismerős körülmények között merül fel, mivel az ELISA-ügyben és az Établissements Rimbaud ügyben[2] nemrégiben alkalma nyílt a jelen ügyben szóban forgó rendelkezések vizsgálatára, jóllehet más tagállamokra, illetve az

2 – A C-451/05. sz. ügyben 2007. október 11-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-8251. o.) és a C-72/09. sz. ügyben 2010. október 28-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-10659. o.).

Európai Gazdasági Térség államaira vonatkozó korlátozásokra történő alkalmazásuk szempontjából. Végezetül, a jelen ügy lehetőséget kínál a Bíróságnak arra, hogy ítélkezési gyakorlatát kiteljesítse, és megválaszolja a TOT-ok által felvetett sajátos kérdéseket.

I – Jogi háttér

A – *Az uniós jog*

4. A tőke szabad mozgását az EUMSZ 63–EUMSZ 65. cikk szabályozza, amelynek szövege a következő:

„*63. cikk*

(1) E fejezet rendelkezéseinek keretei között tilos a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti tőkemozgásra vonatkozó minden korlátozás.

(2) E fejezet rendelkezéseinek keretei között tilos a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti fizetési műveletekre vonatkozó minden korlátozás.

64. cikk

(1) A 63. cikk rendelkezései nem érintik azoknak a nemzeti vagy uniós jogszabályok alapján 1993. december 31-én hatályban lévő korlátozásoknak a harmadik országokra történő alkalmazását, amelyeket a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó olyan tőkemozgás tekintetében fogadtak el, amely közvetlen befektetéssel – az ingatlanbefektetéseket is beleértve –, letelepedéssel, pénzügyi szolgáltatások nyújtásával vagy értékpapírok tőkepiacokra történő bevezetésével függ össze. A Bulgária, Észtország, illetve Magyarország nemzeti jogszabályai alapján hatályban lévő korlátozások vonatkozásában ez az időpont 1999. december 31.

[…]

65. cikk

(1) A 63. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy:

a) alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek;

b) meghozzák a szükséges intézkedéseket a nemzeti törvények és rendeletek megsértésének megakadályozására, különösen

az adózás és a pénzügyi szervezetek prudenciális felügyelete terén, vagy hogy eljárásokat alakítsanak ki a tőkemozgások igazgatási vagy statisztikai célú bejelentésére, illetve hogy a közrend vagy a közbiztonság által indokolt intézkedéseket hozzanak.

[…]

(3) Az (1) és (2) bekezdésben említett intézkedések és eljárások nem szolgálhatnak a 63. cikkben meghatározott szabad tőkemozgásra és fizetési műveletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül.

(4) A 64. cikk (3) bekezdése szerinti intézkedés hiányában a Bizottság, illetve – amennyiben az érintett tagállam kérelmétől számított három hónapon belül a Bizottság nem fogad el határozatot – a Tanács határozatban megállapíthatja, hogy a tagállamok valamelyike által elfogadott, egy vagy több harmadik országot érintő korlátozó adóügyi intézkedéseket a Szerződésekkel összeegyeztethetőnek kell tekinteni, amennyiben azokat valamely uniós célkitűzés indokolja, és a belső piac megfelelő működésével összeegyeztethetők. A Tanács, a tagállamok valamelyikének kérelmére, egyhangúlag határoz."

5. A TOT-okra vonatkozó szabályozást az EUMSZ negyedik része tartalmazza. Ezen

eljárás szempontjából az alábbi rendelkezések relevánsak:

„198. cikk

A tagállamok egyetértenek azzal, hogy a Dániával, Franciaországgal, Hollandiával és az Egyesült Királysággal különleges kapcsolatban álló, Európán kívüli országok és területek társuljanak az Unióval. Ezeket az országokat és területeket (a továbbiakban: országok és területek) a II. melléklet sorolja fel.

A társulás célja az országok és területek gazdasági és társadalmi fejlődésének előmozdítása, valamint közöttük és az Unió egésze között szoros gazdasági kapcsolatok létrehozása.

Az e szerződés preambulumában foglalt elveknek megfelelően a társulás elsődlegesen ezen országok és területek lakosai érdekeinek és jólétének előmozdítását szolgálja annak érdekében, hogy hozzásegítse őket az általuk kívánt gazdasági, társadalmi és kulturális fejlődéshez.

199. cikk

A társulás célkitűzései a következők:

1. A tagállamok az országokkal és területekkel folytatott kereskedelmükben ugyanolyan elbánást alkalmaznak, mint amelyet a Szerződések értelmében egymásnak biztosítanak.

2. Minden ország vagy terület a tagállamokkal, illetve a többi országgal és területtel folytatott kereskedelmében ugyanolyan elbánást alkalmaz, mint amilyet a vele különleges kapcsolatban álló európai állammal szemben.

3. A tagállamok hozzájárulnak az ezen országok és területek fokozatos fejlődéséhez szükséges beruházásokhoz.

4. Az Unió által finanszírozott beruházások esetén a pályázati eljárásokban és a beszerzésekben egyenlő feltételekkel vehet részt minden olyan természetes és jogi személy, aki vagy amely valamely tagállam vagy valamely ország, illetve terület állampolgára, illetve ott honos.

5. A tagállamok, illetve az országok és területek közötti kapcsolatokban az állampolgárok és társaságok letelepedését a letelepedési jogra vonatkozó fejezetben megállapított rendelkezéseknek és eljárásoknak megfelelően és megkülönböztetéstől mentesen szabályozzák, a 203. cikk alapján megállapított különös rendelkezésekre is figyelemmel.

[…]

203. cikk

A Tanács a Bizottság javaslata alapján, az országok és területek Unióval való társulása keretében szerzett tapasztalatok és a Szerződésekben meghatározott elvek alapján egyhangúlag megállapítja az országok és területek Unióval való társulására vonatkozó részletes szabályokkal és eljárással kapcsolatos rendelkezéseket. Amennyiben a szóban forgó rendelkezéseket különleges jogalkotási eljárás keretében a Tanács fogadja el, a Tanács a Bizottság javaslata alapján és az Európai Parlamenttel folytatott konzultációt követően, egyhangúlag határoz.”

6. Az EUMSZ azon TOT-okra vonatkozó II. melléklete, amelyekre a Szerződés negyedik részének rendelkezéseit kell alkalmazni, többek között a Brit Virgin-szigeteket is megnevezi.

7. Az Európai Gazdasági Közösség és a tengerentúli országok és területek társulásáról szóló, 1991. július 25-i 91/482/EGK tanácsi határozattal[3] az akkori Európai Gazdasági Közösség a TOT-okhoz fűződő kapcsolataira vonatkozóan különös rendelkezéseket fogadott el. A határozat 2001. december 1-jéig volt hatályban.

3 – HL L 263., 1. o.

8. A tőkemozgásra vonatkozóan az említett határozat a következőképpen rendelkezett:

„*180. cikk*

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

(2) A befektetésekkel és a folyó fizetési műveletekkel kapcsolatos devizaügyletek tekintetében mind tagállamok, mind pedig a TOT hatáskörrel rendelkező hatóságai lehetőség szerint tartózkodnak a másik felet hátrányosan megkülönböztető intézkedések elfogadásától vagy harmadik államok számára kedvezőbb bánásmód biztosításától, amelynek körében különösen figyelemmel vannak a nemzetközi monetáris rendszer fejlődő jellegére, a fennálló különleges monetáris megállapodásokra és a fizetési mérleget érintő problémákra.

Amennyiben ilyen intézkedés vagy ilyen bánásmód elkerülhetetlennek bizonyulna, úgy azok a hatályos nemzetközi devizaszabályokkal összhangban fenntarthatók vagy elfogadhatók, és minden szükséges erőfeszítést meg kell tenni az érintett felekre gyakorolt kedvezőtlen hatások minimális szintre történő csökkentése érdekében."

9. 2001. december 2-án lépett hatályba az Európai Közösség és a tengerentúli országok és területek társulásáról szóló, 2001. november 27-i 2001/822/EK tanácsi határozat.[4] E jogi aktus, amely a 91/482 határozatot váltotta fel, szintén tartalmaz különös rendelkezést a tőkemozgásra vonatkozóan:

„*47. cikk*

Folyó fizetési műveletek és tőkemozgások

(1) A (2) bekezdés sérelme nélkül:

a) a tagállamok és a TOT hatóságai nem vetnek ki korlátozásokat a Közösség és a TOT-ok lakosai között szabadon átváltható valutában teljesített semmilyen kifizetés fizetési mérlegének egyenlegére nézve;

4 – HL L 314., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 11. fejezet, 38. kötet, 319. o.

b) a tőkemozgások mérlegével kapcsolatos tranzakciók tekintetében a tagállamok és a TOT hatóságai nem korlátozzák a tőkemozgást a fogadó tagállam, ország vagy terület törvényeivel összhangban létrehozott gazdasági társaságokba történő közvetlen befektetés esetében, és gondoskodnak róla, hogy az ilyen befektetések által létrehozott vagyoneszközök és az azokból származó haszon realizálható és hazatelepíthető legyen.

(2) A Közösség, a tagállamok és a TOT-ok jogosultak a szerződés 57., 58., 59., 60. és 301. cikkében említett rendelkezéseket értelemszerűen az azokban megállapított feltételekkel összhangban megtenni. […]. Amikor ilyen intézkedéseket tesznek, a TOT hatóságai, a tagállamok vagy a Közösség haladéktalanul tájékoztatják egymást, és a lehető leghamarabb megküldik egymásnak az érintett intézkedések megszüntetésével kapcsolatos ütemezést."

B – *A nemzeti jog*

10. A francia általános adókódex (code général des impôts; a továbbiakban: CGI) 990D. cikkének (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy azok a jogi személyek, amelyek közvetlenül vagy közvetítő személyen keresztül Franciaországban fekvő egy vagy több ingatlan felett tulajdonjoggal, vagy e javak felett dologi jogokkal rendelkeznek, ezen ingatlanok vagy jogok forgalmi értékének 3 %-át kitevő éves adót kötelesek fizetni. Ezen adó valamennyi jogi személyre – beleértve a társaságokat, az alapítványokat és az egyesületeket is – alkalmazandó.

11. A CGI 990E. cikke a következő kivételeket írja elő ezen adó hatálya alól:

„A 990D. cikkben meghatározott adó nem alkalmazható:

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

2. Azon jogi személyekre, amelyek székhelye olyan országban vagy területen található, amely az adókijátszás vagy adóelkerülés elleni küzdelem jegyében közigazgatási segítségnyújtási egyezményt kötött Franciaországgal, és amelyek legkésőbb minden év május 15-ig a 990F. cikkben meghatározott rendeletben előírt helyen bejelentik a január 1-jén tulajdonukban lévő ingatlanok helyét, megnevezését és értékét, továbbá ugyanezen időpontban

bejelentik tagjaik nevét és címét, valamint az egyes tagok részvényeinek vagy részesedésének arányát;

3. Azon jogi személyekre, amelyek tényleges ügyvezetési hellyel rendelkeznek Franciaországban, és más jogi személyekre, amelyek valamely szerződés értelmében nem sújthatók nagyobb adóteherrel, ha a január 1-jén tulajdonukban lévő ingatlanok helyét és megnevezését, a részvényeseik, a résztulajdonosaik és egyéb tagjaik nevét és címét, valamint azok részvényeinek, részesedéseinek vagy egyéb jogainak arányát, illetve adóilletőségük igazolását minden évben bejelentik, illetve benyújtják, illetve arra bejelentési kötelezettséget vállalnak, és azt az adóhatóság kérésére betartják. A kötelezettség a 990D. cikkben említett ingatlan, dologi jog vagy részesedés megszerzésének napján keletkezik, illetve az 1993. január 1-jén már tulajdonukban lévő ingatlanok, jogok és részesedések esetében legkésőbb 1993. május 15-én; […]"

II – A jogvita alapjául szolgáló tényállás

12. Az Sàrl Prunus (a továbbiakban: Prunus) franciaországi, pontosabban párizsi székhelyű kereskedelmi társaság. Valamennyi részvénye az SA Polonium (a továbbiakban: Polonium) tulajdonában áll, amely egy luxemburgi székhelyű holdingtársaság. A Polonium maga a Brit Virgin-szigeteken székhellyel rendelkező két társaság, a LOVETT OVERSEAS SA (a továbbiakban: LOVETT) és a GREBELL INVESTMENTS SA (a továbbiakban: GREBELL) 50–50 %-os tulajdonában áll.

13. Az 1998–2002 évek során a Prunus három párizsi ingatlan tulajdonosa volt, és ezt a francia adóhatóságoknak benyújtott bevallásaiban feltüntette. A CGI 990E. cikkének megfelelően mentességet kapott a jogi személyek ingatlantulajdonát terhelő 3 %-os adó megfizetése alól. Ezzel szemben a LOVETT és a GREBELL társaságokat a Prunus közvetett tulajdonosaiként 50–50 %-os arányban terhelte az adó, mivel a CGI 990E. cikkében szereplő mentességi feltételek egyikét sem teljesítették. Erre figyelemmel 2003. május 7-én kibocsátott fizetési felszólításában az adóhatóság mindkét társaságot kötelezte a 2001. és 2002. évi adó megfizetésére.

14. A francia hatóságok a Prunust mint egyetemleges kötelezettet felszólították a Lovettet és a Grebellt terhelő adó megfizetésére. A Prunus e határozat ellen panaszt emelt, amelyet 2006. december 12-én elutasítottak. Panaszának elutasításával szemben a Prunus keresetet indított a Tribunal de grande instance de Paris-nál, amely az EUMSZ 267. cikk alapján a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjesztette a Bíróság elé.

III – A Bíróság előtti eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

15. 2009. szeptember 29-én érkezett a Bírósághoz a Tribunal de grande instance de Paris előzetes döntéshozatal iránti kérelme, amelyben a következő két kérdést terjesztette elő:

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

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

16. A Prunus és a Polonium képviselője, valamint a Francia Köztársaság, a Belga Királyság, a Dán Királyság, az Észt Köztársaság, a Spanyol Királyság, az Olasz Köztársaság, a Holland Királyság, a Svéd Királyság, Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága, valamint a Bizottság meghatalmazottai terjesztettek elő írásbeli észrevételeket.

17. A 2009. szeptember 23-án tartott tárgyaláson a Prunus és a Polonium, a Francia Köztársaság, a Svéd Királyság, Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága, valamint a Bizottság képviselői vettek részt.

IV – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről

18. A kérdést előterjesztő bíróság első kérdését arra való utalással fogalmazta meg, hogy az adóalany társaság tényleges ügyvezetési

helye *harmadik államban* található. Mindazonáltal ezen ügyben nem az a tény veti fel a valódi problémát, hogy az adóalany társaság székhelye harmadik államban található, hanem azt, hogy valamely TOT-on. E sajátosság, valamint az ezen országok és területek által élvezett különleges jogállás más megközelítést igényel, mint egy olyan tényállás, amelyben valódi értelemben vett harmadik államról van szó. Az itt hivatkozott kérdés ezért inkább a TOT-ok valamelyikében tényleges ügyvezetési hellyel rendelkező jogi személyek tekintetében alkalmazott eltérő bánásmódot előidéző adóteher uniós joggal való összeegyeztethetőségének tisztázására irányul.

A – *Előzetes észrevételek*

19. Az előbbiek tisztázását követően a Tribunal de grande instance de Paris első kérdésének megválaszolása előzetesen egyrészről a tőke szabad mozgásának sajátosságait, másrészről a TOT-ok jellegét és azoknak az EU-val történő társulásának módját érintő vizsgálódást igényel.

1. A tőke szabad mozgása és annak külgazdasági vetülete

20. A tőke szabad mozgása az egyéb szabadságokkal ellentétben mind az Unió tekintetében értelmezett – a vagyoni értékek tagállamok közötti mozgását biztosítani hivatott – *belső* hatállyal, mind pedig a tőke tagállamok és harmadik államok közötti szabad mozgásának fenntartásához kapcsolódó *külső* hatállyal rendelkezik.

21. A harmadik államokból származó tőkemozgást gátló külső akadályok lebontásának több oka is van: a tőke e tekintetben liberális szabályokkal rendelkező tagállamokon keresztül történő egyoldalú beáramlásának megakadályozása, az egységes fizetőeszköz erősítésének szükségessége vagy a világméretű pénzügyi központoknak az Unió területén történő fenntartása.[5] E célkitűzések azonban a liberalizáció folytán felmerülő negatív jelenségek elleni küzdelmet szolgáló védintézkedések bevezetését is szükségessé teszik. Így a Szerződések a szabad tőkemozgás harmadik államokra történő kiterjesztésével egyidejűleg kivételeket és bizonyos pontokat érintő korlátozásokat is előírnak, amelyek alapvetően különböznek az egyéb szabadságok tekintetében előírt kivételektől.[6]

22. Azt, hogy a Bíróság minden esetben, amikor az EUMSZ 63. és azt követő cikkekkel foglalkozik, az addigi ítélkezési gyakorlatát bizonyos nehézségek árán képes csak alkalmazni, az a tény magyarázza, hogy a tőke szabad mozgásának hatálya, akárcsak annak

5 – Lásd Hinojosa Martínez, L. M., *La regulación de los movimientos de capital desde una perspectiva europea*, McGraw Hill, Madrid, 1997., 11. és azt követő oldalak. A Bíróság az e liberalizáció mögött húzódó okokat a C-101/05. sz. A-ügyben 2007. december 18-án hozott ítéletének (EBHT 2007., I-11531. o.) 31. pontjában maga is kiemelte.

6 – Lásd az EUMSZ 64–66. cikket, valamint az EUMSZ 75. cikk első és második bekezdését.

céljai, ily jelentős mértékben eltérnek a szabad mozgáshoz való egyéb jogok hatályától, illetve céljaitól[7]. Ezen általános szemléletmód – habár a tőke szabad mozgásához való némi *hozzáigazítással* – szükségszerűen alkalmazandó a jelen ügy megközelítése során.

2. A TOT-ok és az uniós jogban elfoglalt jogállásuk

23. A második előzetesen kiemelendő megállapítás a TOT-ok jogállását érinti, mivel az első kérdésben említett és a vitatott adó megfizetésére köteles társaság székhelyének helyéül szolgáló „harmadik állam" nem más, mint egy TOT, konkrétan a Brit Virgin-szigetek. Az EUMSZ 63. cikk értelmezése előtt ezért röviden ki kell térni az e területeket az uniós jog szempontjából jellemző különleges helyzetre és jogállásra.

24. A Francia Köztársaság kezdeményezésére már az 1956. május 29-i és 30-i velencei konferencián elhatározás született az Európai Gazdasági Közösségről szóló szerződés későbbi kidolgozására tekintettel az aláíró államokhoz történelmileg, társadalmilag és politikailag különös módon kötődő területek különleges jogállásának megteremtéséről. A javaslatot végül elfogadták, és beépítették az EGK-Szerződésbe.[8] Az eredmény a TOT-okról szóló – az e csoportba tartozó területeket felsoroló – különös fejezetben öltött testet[9], és ezen kívül az e területek és az akkori EGK közötti kapcsolatok konkrét szabályozását szolgáló végrehajtási egyezmény megkötésére és megerősítésére is sor került[10].

25. A TOT-ok Szerződésekben szabályozott jogállásának alapjai azóta lényegében nem változtak, jóllehet bizonyos pontokon módosítások történtek az érintett területek száma, valamint a végrehajtás különleges keretrendszere tekintetében, a végrehajtási egyezményeket ugyanis fokozatosan az EUMSZ 203. cikk alapján elfogadott tanácsi határozatok váltották fel[11]. Az e területeket az egyes tagállamokhoz, illetve tágabb

7 – Kritikusan viszonyul ehhez Terra, B., és Wattel, P., *European Tax Law,* 4. kiadás, Kluwer, Hága, 52. o.

8 – Az EGK-Szerződés 131–136. cikkének eredeti szövege, noha e tekintetben érdekességként meg kell jegyezni, hogy sem az ESZAK-Szerződés, sem az Euratom-Szerződés nem tartalmazott hasonló szabályozást.

9 – Lásd az EGK-Szerződés eredeti szövegének IV. mellékletét.

10 – A Közösségek hat alapító tagállama által megkötött, 1957. március 25-i végrehajtási egyezmény.

11 – A Tanács ez idáig több ilyen határozatot fogadott el; a legutóbbi a jelenleg hatályos, 2011. december 31-ig alkalmazandó 2001/822 határozat.

értelemben az Unió egészéhez fűző kapcsolatok természete máig lényegében változatlan[12].

26. A TOT-ok, tömören összefoglalva, nem nemzetközi jogi személyiséggel rendelkező szuverén államok, hanem a tagállamok valamelyikéhez különleges történelmi, társadalmi és politikai szálakkal kapcsolódó „területek". Jóllehet olyan politikai közösségekről van szó, amelyek *formálisan* részét képezik annak az államnak, amellyel a különleges kötelékben osztoznak, a Szerződések az uniós jog területi hatálya folytán különleges jogállással ruházzák fel őket. Az EUMSZ 355. cikk, a Szerződés területi hatályának meghatározása céljából az aláíró államokat felsoroló EUSZ 52. cikkre történő hivatkozást követően előírja, hogy e rendelkezés *mellett* számos további rendelkezést kell alkalmazni, amelyek körébe a (2) bekezdés szerint az a rendelkezés is beletartozik, amely alapján a TOT-okra „a negyedik részben a társulásra vonatkozóan meghatározott különleges szabályokat kell alkalmazni".

27. E feltételek mellett az EUSZ 52. cikk és az EUMSZ 355. cikk együttesen értelmezve több kérdést vet fel, mint amennyi választ ad, mivel nyilvánvaló, hogy a Szerződés számos alapvető kérdést megválaszolatlanul hagyott mind az alkalmazandó jogot, mind a TOT-ok és az Unió közötti kapcsolatot illetően.

28. Az EUMSZ 355. cikk ugyanis az EUSZ 52. cikkre és e *mellett* a társulásra vonatkozóan meghatározott különleges szabályokra való hivatkozás során nem tisztázza, hogy a Szerződésekben foglalt szabályozás a TOT-okra vonatkozó különleges szabályozásnak elsőbbséget biztosító általános szabályozásnak minősül, vagy a TOT-ok szempontjából egyedül a különleges szabályozás releváns. Más szóval: a Szerződés nem teszi egyértelművé, hogy a TOT-ok az uniós jogon belül *önálló* rendszert képező szabályozás hatálya alatt állnak, vagy azok szabályozása csupán a Szerződés általános rendelkezéseit háttérbe szorító *lex specialis*-nak minősül.

29. Éppily kevéssé állítható, hogy az EUMSZ 355. cikk a TOT-okat azok jogalanyi minőségére tekintettel egy konkrét csoportba sorolná. Igaz ugyan, hogy a TOT-ok nem önálló jogi személyiséggel rendelkező államok, a rájuk alkalmazandó különleges rendszer mégis az azon harmadik államokkal létesített társuláshoz hasonlít, amelyekkel az Unió különleges kapcsolatban áll[13]. Az ilyen

12 – A TOT-ok története, fejlődése és jelenlegi helyzete kapcsán lásd Tesoka, L. és Ziller, J. (szerk.), *Union Européenne et outre-mers. Unis dans leur diversité,* Presses Universitaires d'Aix-Marseille, Marseille, 2008.

13 – A „társulás" fogalma a jelen ügyben az azonos megjelöléssel illetett és az Unió által harmadik államokkal kötött nemzetközi szerződések elnevezésétől eltérő értelemben értendő. A TOT-ok esetében inkább egy egyoldalúan *biztosított* társulásról van szó, amely az idők során egyre inkább *partnerségként* nyilvánult meg, miként azt Dormoy, D., „Association des Pays et Territoires d'outre-mer (PTOM) à la Communauté Européenne" (*JurisClasseur Europe Traité*, 2007., 25. o.) című művében hangsúlyozza.

– az Unió és a TOT-ok közötti integrált piac megteremtését célzó – saját szabályokkal bíró rendszer teszi lehetővé, hogy a TOT-ok bizonyos szempontból – ha formálisan nem is, de lényegében – harmadik államnak minősüljenek. Ez a helyzet például az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdése esetében, amikor az „harmadik országokra" hivatkozik. A Bizottság véleménye szerint a TOT-ok is e fogalom körébe tartoznak.

30. E kételyek csak a Szerződések rendszertani értelmezése alapján oszlathatók el. Mindenekelőtt az EUMSZ negyedik részének cikkei adhatnak választ, különösen, ha azokat e rész egyéb rendelkezéseinek fényében értelmezzük.

31. Bevezetésül meg kell állapítani, hogy a 198. cikk a TOT-okat valamely harmadik állam és az Unióhoz tartozó valamely terület között félúton elhelyezkedő köztes jogalanyokként határozza meg. E rendelkezés értelmében a TOT-ok „társulnak" „az Unió*val*", miközben azokat „Európán kívüliként" jellemzi. Jóllehet az utolsó fordulat inkább földrajzi, mint jogi-politikai jelentéstöbblettel bír, találóan kiemeli azonban a TOT-ok és az Unió közötti társulási kötelék *sui generis* jellegét.

32. A társulás célja másfelől „[a TOT-ok] és az Unió egésze között szoros gazdasági kapcsolatok létrehozása"; e célt „[az EUMSZ] preambulumában foglalt elveknek megfelelően" kell elérni. Ebből kiindulva rögzíti az EUMSZ 199. cikk, hogy „[a] tagállamok az országokkal és területekkel folytatott kereskedelmükben ugyanolyan elbánást alkalmaznak, mint amelyet a Szerződések értelmében egymásnak biztosítanak". Ezt követően az EUMSZ 200. cikk különleges intézkedéseket vezet be az áruk szabad mozgása terén, végezetül pedig az EUMSZ 203. cikk a Tanácsot hatalmazza fel a végrehajtási rendelkezések megállapítására.

33. Erre tekintettel nehezen fogadható el, hogy a TOT-okra alkalmazandó szabályozás a Szerződések befolyásának úgymond ellenálló, önálló jogrendszert képez. A radikális önállóságnak a jelen eljárásban a Francia Köztársaság által képviselt álláspontja különösen azt jelentené, hogy a TOT-ok egy olyan önálló uniós jogi szabályozás hatálya alatt állnak, amelynek szempontjából kizárólag az EUMSZ 198–204. cikk és az e joganyag kapcsán elfogadott végrehajtási rendelkezések bírnak jelentőséggel. E szemléletmód alkalmazása esetén a TOT-okra vonatkozó uniós jog afféle „tokba zárt" jogrendszert képez az Unión belül, amely önállósága folytán „védve" van az EUMSZ 198–204. cikktől eltérő rendelkezések alkalmazásával szemben.

34. Ezen értelmezés mindazonáltal nem tartható fenn az EUMSZ 355. cikk szó szerinti

értelmezése esetén. E rendelkezés bevezetőül rögzíti, hogy az „52. cikk[…] rendelkezései mellett" a TOT-okra „a negyedik részben a társulásra vonatkozóan meghatározott különleges szabályokat kell alkalmazni". A „mellett" szó arra utal, hogy az uniós jog a tagállamokra alkalmazandó, és a TOT-ok tekintetében *kiegészítő jelleggel* különleges szabályokat is kell alkalmazni. Olyan szabályokról van szó, amelyekre figyelemmel kell lenni, és amelyek *lex specialisként* érvényesülnek, és ezáltal háttérbe szorítják a Szerződés általános szabályait, azok azonban nem válnak ennek révén önálló és az elsődleges jog hatásaival szemben ellenálló rendszerré.

35. Azonban nem csupán a nyelvtani értelmezés szól a TOT-okra vonatkozó uniós jog teljes önállósága ellen, hanem az imént bemutatott értelmezés gyakorlati következményei is. A TOT-okra alkalmazandó és az uniós jog egyéb területeitől elszigetelt önálló szabályozásból az következne, hogy joghézag esetén a TOT-okat egy afféle jogi börtönben a sorsukra hagynák, sőt akár annak a veszélye is felmerülhet, hogy harmadik államok az Unió és a TOT-ok közötti szoros kapcsolatok ellenére az utóbbiaknál kedvezőbb bánásmódban részesülhetnek. E körülmény különleges odafigyelést igényel a Szerződések azon általános rendelkezései tekintetében, amelyek harmadik államokra vonatkoznak. Ugyanis éppen ezekben az esetekben áll fenn annak veszélye, hogy a TOT-ok, mivel formálisan sem a tagállamokhoz, sem harmadik államokhoz nem tartoznak, legalábbis kockázatos értelmezések áldozataivá válnak.

36. Éppen e következmény elkerülése érdekében bizonyult rendkívül pragmatikusnak a Bíróság ítélkezési gyakorlata a TOT-ok természetének és azok harmadik államként, illetve *az* Unióval *társult* (de *abba* nem *integrált*) területként történő minősítésének tárgyalása során.

37. Így a Bíróság a Kaefer és Procacci egyesített ügyekben megállapította Francia Polinézia bíróságainak az előzetes döntéshozatal iránti kérelemnek az EUMSZ 267. cikk szerinti előterjesztésére vonatkozó hatáskörét. A Szerződés negyedik része nem tartalmaz olyan szabályt, amely szerint a Szerződés hatásköri rendelkezései a TOT-okra alkalmazandók lennének, a Bíróság ennek ellenére megállapította, hogy a kérdést előterjesztő bíróság egy „francia bíróság", és ezért elfogadhatónak minősítette a kérdést[14]. A Bíróság az Eman és Sevinger ügyben megállapította, hogy egy tagállam azon állampolgára, akinek lakóhelye a TOT-ok valamelyikében van, hivatkozhat az uniós polgárok számára az EUMSZ 18. és azt követő cikkekben elismert jogokra, és ezáltal az európai parlamenti választásokra vonatkozó passzív választójog a TOT-ok valamelyikében lakóhellyel rendelkező személyekre is ugyanúgy kiterjed, mintha az adott TOT a tagállamok valamelyike lenne[15]. A Bíróság legutóbb az N-ügyben arra az eredményre jutott, hogy a Holland Antillákon

14 – A C-100/89. és C-101/89. sz., Kaefer és Procacci egyesített ügyekben 1990. december 12-én hozott ítélet (EBHT 1990., I-4647. o.) 8–10. pontja, amelyet a C-260/90. sz. Leplat-ügyben 1992. február 12-én hozott – a Tribunal de paix Papeete előzetes döntéshozatal iránti kérelme nyomán született – ítélet (EBHT 1992., I-643. o.) utólag megerősített.

15 – A C-300/04. sz., Eman és Sevinger ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-8055. o.).

székhellyel rendelkező és az Egyesült Királyságban egy másik társaság felett tényleges ellenőrzést gyakorló társaság a letelepedés szabadságának hatálya alatt áll, mivel a Holland Antillákat a tagállamok egyike integráns részének kell tekinteni[16].

38. Más esetekben azonban a Bíróság úgy vélte, hogy a TOT-okat a harmadik államokkal egyenértékű bánásmódban kell részesíteni. A Van der Kooy-ügyben a Holland Antillák területén szabad forgalomban lévő áruk hollandiai behozatalát valamely harmadik államból a Közösségbe történő behozatalnak minősítették[17]. A DADI és Douane-Agenten ügyben a Bíróság ismét termékeknek a Holland Antillákról történő behozatalával foglalkozott, ezúttal a 92/46/EGK irányelv[18] szemszögéből, és ismét arra az eredményre jutott, hogy a TOT-okból származó termékek a harmadik államokból származó termékekkel esnek egy tekintet alá[19]. Ugyanez következik a Bíróság nemzetközi megállapodásokra vonatkozó véleményeiből, amelyekben már két alkalommal megállapítást nyert, hogy a TOT-okra nem terjed ki az uniós jog hatálya, és azok ezért „a Közösség tekintetében a harmadik államokkal azonos helyzetben" vannak[20].

39. Bár e kétféle ítélkezési gyakorlat látszólag ellentétes, valójában nem számottevően. Az első esetében a Bíróság olyan helyzetekkel áll szemben, amelyekben a Szerződés határozza meg egyértelműen a hatályát, mint például az előzetes döntéshozatali eljárások, az uniós polgárok számára elismert jogok vagy a letelepedés szabadsága tekintetében. A második ítélkezési gyakorlat ellenben éppen kialakulóban van az áruk szabad mozgása terén, amelyet mind a Szerződés negyedik része, mind a Tanács eddigi határozatai átfogóan szabályoznak, ez pedig lehetővé teszi a Bíróság számára a kérdés más módon történő megközelítését. Mindez azt támasztja alá, hogy valamely TOT tagállamként vagy harmadik államként történő minősítésének kérdésére nem lehetséges kategorikus válaszokat adni, hanem az értékelést a konkrét ügyre tekintettel kell elvégezni a releváns jogi háttérnek

16 – A C-470/04. sz. N-ügyben 2006. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-7409. o.) 11. és 28. pontja. Az ítéletből kiderül, hogy N Hollandiából az Egyesült Királyságba helyezte át lakóhelyét. Lakóhelye áthelyezésének időpontjában kizárólagos tulajdonosa volt a holland jog alá tartozó három korlátolt felelősségű társaságnak (besloten vennootschappen), amelyek tényleges ügyvezetése e naptól kezdve Curaçao szigetén (Holland Antillák) működött. A Bíróság végkövetkeztetése valószínűleg azon a tényen alapult, hogy a három társaságra a tagállamok valamelyikének jogát kellett alkalmazni. Mindenesetre nem vitatott, hogy N ugyanolyan bánásmódban részesült, mint az a tulajdonos, akinek társasága a tagállamok valamelyikében rendelkezik székhellyel.

17 – A C-181/97. sz. Van der Kooy-ügyben 1999. január 28-án hozott ítélet (EBHT 1999., I-483. o.) 34–39. pontja.

18 – A nyerstej, a hőkezelt tej és a tej alapú termékek előállítására és forgalomba hozatalára vonatkozó egészségügyi előírások megállapításáról szóló, 1992. június 16-i tanácsi irányelv (HL L 268., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 3. fejezet, 13. kötet, 103. o.).

19 – A C-106/97. sz., DADI és Douane-Agenten ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-5983. o.) 35–37. pontja.

20 – Az 1/78. sz. 1979. október 4-i vélemény (EBHT 1979., 2871. o.) 61. és 62. pontja, valamint az 1/94. sz. 1994. november 15-i vélemény (EBHT 1994., I-5267. o.) 17. pontja.

megfelelően és az EUMSZ negyedik részében meghatározott különleges társulási szabályok céljainak különös tiszteletben tartása mellett.

3. Összefoglalás

40. Az imént ismertetett érvekre tekintettel úgy vélem, hogy a TOT-okra vonatkozó különleges szabályozás háttérbe szorítja az Unió általános szabályozását, és az a saját elsődleges (EUMSZ 198–204. cikk) és másodlagos jogi rendelkezéseiből tevődik össze. Joghézag esetén a Szerződések annyiban alkalmazhatók, amennyiben ez a társulás céljait nem érinti hátrányosan, ebben az esetben szükséges a hivatkozott rendelkezés közvetlen hatályának vizsgálata az EUMSZ 198–204. cikk fényében. Ezenfelül – miként az imént bemutatást nyert – különös figyelmet szükséges szentelni a Szerződés harmadik államokra vonatkozó rendelkezéseinek a Szerződés által a negyedik részben követett célok megkerülésének megelőzése érdekében. Éppen ez a helyzet az általam a következőkben a TOT-okra való alkalmazhatósága szempontjából vizsgált szabad tőkemozgás esetében.

B – *Az EUMSZ 63. cikknek a TOT-okra való alkalmazhatósága*

41. Ehhez a ponthoz érkezve immár a Bizottság és a Francia Köztársaság által képviselt álláspontot kell megvizsgálni, amelyek szerint – még ha különböző indokok alapján is – az EUMSZ 63. cikk a jelen ügyben nem alkalmazható. Az Egyesült Királyság másfelől azt állította, hogy a jelen jogvitában érintett szabadság nem a tőke szabad mozgása, hanem a letelepedés szabadsága.

42. Elsőként a brit álláspontt al foglalkozom, amely az általam nyomban ismertetendő okokból számomra megalapozatlannak tűnik. Majd a jelen indítvány 31–39. pontjában ismertetett érvek fényében a Bizottság és a Francia Köztársaság álláspontjának elutasítása mellett emelek szót.

1. A tőke szabad mozgásának vagy a letelepedés szabadságának alkalmazása

43. Az Egyesült Királyság azon álláspontot képviselte, hogy a jelen ügyben a letelepedés szabadságát kell alkalmazni, amelyet az EUMSZ 49. cikk rögzít, nem pedig a tőke szabad mozgását, amelyre az EUMSZ 63. cikk vonatkozik.

44. Természetesen el kell ismerni, hogy a két szabadság közötti határvonal elmosódott, sőt átfedéseket mutat. A jelen ügyben mindazonáltal egyértelműen – vagy legalábbis az ismertetett tényállás fényében – megállapítható, hogy a letelepedés szabadsága nem alkalmazható. Miként a Bíróság már megállapította, ahhoz, hogy a letelepedés jogára vonatkozó rendelkezéseket alkalmazni lehessen, elvben szükséges, hogy a fogadó tagállamban biztosítva legyen az állandó jelenlét, és ingatlan javak megszerzése vagy birtoklása esetén e javak aktív kezelése[21]. Nem vitatott, hogy a Prunus társaságot mind a Polonium, mind pedig a Lovett és a Grebell is ellenőrzi, és az – miként az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kiderül – a francia területen állandóan jelen lévő jogi személy. A jelenleg rendelkezésünkre álló információk mindazonáltal arra utalnak, hogy a szóban forgó adó alapját képező ingatlantulajdon ingatlanokba történő közvetlen befektetésnek minősül. Következésképpen gazdaságilag hasznosított ingatlanokról van szó, amelyekben – miként az a szolgáltatott információkból kiderül – nem folytatnak az anyavállalatok működéséhez kapcsolódó érdemi tevékenységet. Ennélfogva közvetlen befektetésről van szó, amelynek tekintetében a Prunus feletti ellenőrzés a tőke szabad mozgásának megvalósítását szolgáló eszközzé, tehát befektetéssé válik.

45. Erre az eredményre jutott egyébként a Bíróság az ELISA-ügyben is, amelyben a CGI 990E. cikkére alkalmazott ugyanezen érvvel foglalkozott, és amelyben az általa megismert tényállás fényében kizárta a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezések alkalmazhatóságát.[22]

46. A letelepedés szabadsága a jelen ügyben azért sem alkalmazható, mert az anyavállalat székhelye egy TOT-ban található. Ezért meg kell állapítani, hogy az EUMSZ 49. cikk vagy az 1991. és 2001. évi határozatok kiterjesztik-e a letelepedés szabadságát a Brit Virgin-szigeteken székhellyel és a tagállamok valamelyikében telephelyekkel rendelkező társaságokra.[23] Mivel már megállapítást nyert, hogy a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezések még a tagállamok között sem lennének alkalmazhatók, szükségtelennek tűnik részletesebben vizsgálni a kérdéskör e további vonatkozását.

21 – Lásd általánosságban a 2/74. sz. Reyners-ügyben 1974. június 21-én hozott ítélet (EBHT 1974., 631. o.) 21. pontját, a C-55/94. sz. Gebhard-ügyben 1995. november 30-án hozott ítélet (EBHT 1995., I-4165. o.) 25. pontját és konkrétabban a C-386/04. sz. Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben 2006. szeptember 14-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-8203. o.) 19. pontját, mely ítéletben a vizsgálat elvégzésére az alábbi feltevésből kiindulva került sor: „Ahhoz azonban, hogy a letelepedés jogára vonatkozó rendelkezéseket alkalmazni lehessen, elvben szükséges, hogy a fogadó tagállamban biztosítva legyen az állandó jelenlét, és ingatlan javak megszerzése vagy birtoklása esetén e javak aktív kezelése. A kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott tényleírásból azonban az következik, hogy az alapítvány Németországban nem rendelkezik a tevékenységei gyakorlására használt ingatlantulajdonnal, és hogy az ingatlan javak bérbeadásához és haszonbérbeadásához kapcsolódó teendőket egy német megbízott látja el. […] Következésképpen meg kell állapítani, hogy a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezések az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló körülmények között nem alkalmazhatóak” (19. és 20. pont).

22 – A fent hivatkozott ELISA-ügyben hozott ítélet 63–65. pontja.

23 – Lásd ennek kapcsán – mindazonáltal egy harmadik államokat, nem pedig a TOT-okat érintő jogvita összefüggésében – a fent hivatkozott A-ügyben hozott ítélet 29. pontját, valamint az N-ügyben hozott ítéletet az abban tetten érhető apró különbségekkel.

47. Ennélfogva – a jelen eljárásban ismertetett tényállás alapján – nem osztom az Egyesült Királyság álláspontját, és ezért azt javasolom a Bíróságnak, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre kizárólag a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezésekre tekintettel adjon választ.

2. Az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésének alkalmazhatatlansága a 91/482 és a 2001/822 határozatok következtében

48. A Francia Köztársaság véleménye szerint az EUMSZ negyedik részének és a TOT-ok társulásáról szóló határozatoknak a tőke szabad mozgásával kapcsolatos hallgatása azt jelenti, hogy az Unió az e területekhez fűződő kapcsolatai keretében e tekintetben nem hozott liberalizációs intézkedéseket. Úgy véli, hogy az e területekre vonatkozó szabályozás önálló jellegére tekintettel a TOT-ok harmadik államként történő minősítése e következtetéssel is ellentétes.

49. Elöljáróban el kell ismerni, hogy a Francia Köztársaság helyesen hangsúlyozza mind a 91/482 határozat 180. cikkének, mind a 2001/822 határozat 47. cikkének relevanciáját a jelen ügy vonatkozásában. Pontosan e rendelkezések azok, amelyek alkalmazhatók lehetnek egy olyan esetre, mint amilyen a jelenlegi is, mivel meghatározzák azon különleges feltételeket, amelyek mellett a tőke szabad mozgása a TOT-ok és az Unió között megvalósul. Az egyes határozatok hatálybalépése és hatályon kívül helyezése folytán a 91/482 határozat tartalmazta a 2001. évi adókivetésre alkalmazandó jogot, míg a következő évi adókivetés szempontjából a 2001/822 határozat releváns.[24]

50. Miként azt a Francia Köztársaság helyesen kifejti, a TOT-ok társulásáról szóló határozatok a tőke tekintetében túlnyomórészt a tagállamokból a TOT-okba irányuló mozgásokra összpontosítanak. Más szóval inkább egy-, mint kétoldalú szabadságról van szó, amelynek indoka a TOT-okban megvalósított európai befektetések előmozdítására irányuló politikában gyökerezik. E szemléletmód a 91/482 határozat 168. cikkének e) pontjában jut kifejezésre, amely „a magántőkének a Közösségből a TOT-ok*ba* irányuló nagyobb mértékű és folyamatos áramlásának”[25] ösztönzését kívánja meg. A 2001/822 határozat módosította e rendelkezés szövegét, és megszüntette az előírás egyoldalú jellegét, a 47. cikk(1) bekezdésének b) pontja azonban ismét különleges intézkedéseket ír elő az Unióból a TOT-okba irányuló tőkebefektetések védelmében. Így e rendelkezés megtiltja a tőkemozgás bárminemű korlátozását

24 – A 2001/822 határozat 63. cikke, mely szerint az 2001. december 2-án lépett hatályba, és így a 91/482 határozat az előző napon vesztette hatályát.

25 – Kiemelés tőlem.

„a fogadó tagállam, ország vagy terület törvényeivel összhangban létrehozott gazdasági társaságokba történő közvetlen befektetés esetében”[26].

51. Az, hogy a határozatok a TOT-okba irányuló tőkemozgást helyezik érdeklődésük középpontjába, nem szükségszerűen jelenti azt, hogy az EUMSZ negyedik része vagy a határozatok csak és kizárólag egyoldalú, a centrumból a periféria felé irányuló hatállyal rendelkeznének. Ellenkezőleg, az ismertetett rendelkezések arról tanúskodnak, hogy a TOT-okra vonatkozó tőkeszabályozás célkitűzésének hangsúlya ez utóbbiakra helyeződik, nem zárják ki azonban a szabadság kétirányú értelmezését. Másszóval: a TOT-okra vonatkozó különleges szabályozás konkrét intézkedéseket ír elő a TOT-okba irányuló európai tőkeáramlás erőteljesebb garanciák mellett történő biztosítása érdekében, azonban semmiképpen sem jelenti azt, hogy e szabályozás egyáltalán ne rendelkezne a fordított irányú áramlásról.

52. Vizsgáljuk meg lépésről lépésre, hogy a kétirányú jelleg mennyiben jut kifejezésre.

53. Az első figyelembe veendő szempont az 1991. és 2001. évi határozatok szövege. Ami a 91/482 határozatot illeti, azon tény alapján, hogy a tőkemozgások szigorúan a devizaügyletekre korlátozódnak, megállapítható, hogy egy olyan eset, mint amilyen a jelenlegi is, nem tartozik annak hatálya alá. A 2001/822 határozat esetében, amelynek 47. cikke a tárgyát nem valamely konkrét tevékenységre korlátozza, hanem kifejezetten „a tőkemozgások mérlegével kapcsolatos tranzakciók” keretében történő „közvetlen befektetést”említ, a válasz némileg összetettebb. Amint arra már a jelen indítvány 50. pontjában rámutattam, az említett cikk a TOT-okban létrehozott gazdasági társaságokba történő közvetlen befektetésre vonatkozik, és így annak hatálya a tagállamokból a TOT-okba irányuló tőkeáramlásra korlátozódik. Ezért arra lehet következtetni, hogy a határozatok egyike sem szabályozza a jelenlegihez hasonló eseteket, mivel azok rendelkezései a jelen ügyben szóban forgókkal

26 – E rendelkezés annak különböző fordításai folytán néhány kétséget vet fel. Annak francia változata a következőképpen rendelkezik: „les États membres et les autorités des PTOM n'imposent aucune restriction aux libres mouvements des capitaux concernant les investissements directs réalisés *dans des sociétés constituées conformément au droit de l'État membre du pays ou territoire d'accueil*” (kiemelés tőlem). A spanyol, valamint más (például az angol vagy a német) nyelvi változatokból mindazonáltal, amikor azok a „sociedades constituidas de conformidad con la legislación del Estado miembro, país o territorio de acogida” („a fogadó tagállam, ország vagy terület törvényeivel összhangban létrehozott gazdasági társaságokba”) szövegrészt használják, az szűrhető le, hogy azok *vagy* valamely tagállam *vagy* valamely TOT joga szerinti társaságokra vonatkoznak. A francia szövegből éppen ennek ellenkezője következik, mivel nyilvánvaló, hogy a rendelkezés abban *a tagállamok valamelyikének joga szerinti és* valamely – ezen államhoz szorosan kötődő – *TOT-ban székhellyel rendelkező* társaságokra vonatkozik, és alátámasztja a francia kormány azon értelmezését, amely szerint a TOT-ok irányába mutató egyoldalú szabadságról van szó. E különbség más nyelvi változatokban is jelen van, ami a Bíróságot arra kényszeríti, hogy az egyik vagy a másik mellett állást foglaljon, jóllehet a TOT-határozatok fejlődésének iránya arra utal, hogy a francia változat a helytálló.

kapcsolatban nem lévő tevékenységekre, illetve tőkeáramlásra vonatkoznak.

54. Az a tény, hogy a határozatok a jelenlegihez hasonló esetekkel kapcsolatban hallgatnak, nem szükségszerűen jelenti azonban azt, hogy kimerült az uniós jog szerepe. Miként azt a jelen indítvány 31–39. pontjában kifejtettem, a TOT-okra alkalmazandó jog esetében nem a Szerződések általános rendelkezéseivel szemben ellenálló önálló jogrendszerről van szó. Inkább ellenkezőleg: miután megállapítást nyert, hogy a különös rendelkezések nem alkalmazhatók valamely konkrét esetre, az EUMSZ negyedik része szerinti célokra tekintettel meg kell vizsgálni, hogy számításba jöhet-e e Szerződés valamely harmadik államokra vonatkozó rendelkezésének alkalmazása. A jelen ügyben a kérdés arra korlátozódik, hogy az EUMSZ 63. cikk esetében olyan rendelkezésről van-e szó, amely az EUMSZ 198. és azt követő cikkek fényében alkalmazható a TOT-ok valamelyikéből az Unióba irányuló szabad tőkemozgást korlátozó nemzeti intézkedésre.

55. Mint már korábban hangsúlyoztam, az EUMSZ 63. cikk a tőke szabad mozgását biztosítja, és egyértelművé teszi, hogy az előírás nem csupán a tagállamok közötti viszonyban, hanem harmadik államokra is alkalmazandó. Ennélfogva a tőke szabad mozgásával – az egyéb szabadságokhoz képest némileg szokatlan módon – a harmadik államokba irányuló, illetve azokból származó tőkeáramlást megnehezítő nemzeti intézkedések is ellentétesek. E sajátosságból kiindulva úgy vélem, hogy az EUMSZ 198. és azt követő cikkek fényében értelmezett EUMSZ 63. cikk alkalmazható a TOT-okra.

56. A tőke szabad mozgásának kifelé nyitott szabályozásként történő értelmezése valóban elkerülhetetlenül maga után vonja e szabadság általánosításra alkalmas értelmezését. A tőkepiacok megnyitására nem töredékesen, hanem a már említett, jól ismert és a fentiekben már ismertetett célok elérésére irányuló általános célkitűzéssel kerül sor[27]. Azon értelmezés, amely szerint e szabadság nem terjed ki a TOT-okra, ellentmond az EUMSZ 63. cikk aktuális szövegének alapjául szolgáló elképzelésnek, mivel ezáltal olyan figyelemfelkeltő kivétel bevezetésére kerül sor, amelynek minden esetben kifejezett szabályozáson kell alapulnia[28].

57. Másfelől megkérdőjeleződnének a TOT-okra vonatkozó különleges szabályozás alapjául szolgáló célok, különösen a TOT-ok

27 – Lásd a jelen indítvány 21. pontját.

28 – Efféle értelmezést végzett el például a Hoge Raad der Niederlande a 35 333. sz. 2001. július 13-i ítéletében (BNB 2001/323.), amelyet a 39 935. sz. 2005. augusztus 12-i ítéletével (BNB x) erősített meg. Lásd ennek kapcsán Smits, D. S., „The position of the EU Member States' associated and dependent territories under the freedom of establishment, the free movement of capital and secondary EU law in the field of company taxation", *Intertax,* 12. sz., 2010.

gazdasági és társadalmi szempontú támogatása, ha az Unió a tagállamokból a TOT-okba irányuló tőkeáramlást engedélyezné, ugyanakkor a TOT-okból származó tőkeáramlást szigorú korlátozások alá vetné. A gazdasági és társadalmi fejlődés előmozdítása a TOT-ok és az Unió közötti „szoros gazdasági kapcsolatok" létrehozásával együtt nem tűnik összeegyeztethetőnek a tőke olyan szabad mozgásával, amelyből a TOT-ok ki vannak zárva, miközben az bármely harmadik államra kiterjed. A TOT-ok és az Unió közötti kötelékek éppen az e területek közötti gazdasági kapcsolatokat megszilárdító társulási szabályozás igazolását szolgálják. Az efféle szabályozás esetenként más rendelkezések által ellensúlyozott korlátozó intézkedések elfogadásával járhat[29]. Mindazonáltal különösen e kiegyensúlyozás a feladata a 2001/822 határozatnak, akárcsak valamennyi azt megelőző jogi aktusnak. Hallgatás esetén abból kell kiindulni, hogy a Szerződésben meghatározott – rendkívül sajátos módon kivétel nélkül valamennyi harmadik államra alkalmazandó – általános szabadságnak a TOT-okra is vonatkoznia kell.

58. Összefoglalva úgy vélem, hogy a Francia Köztársaság érvelése nem fogadható el. Az előzőekben kifejtettekre tekintettel úgy gondolom, hogy a társulási határozatokban foglalt különös szabályozás hiányában az EUMSZ 63. cikk alkalmazható a TOT-okra.

29 – Az áruk szabad mozgása kapcsán lásd például az EUMSZ 200. cikk (3) bekezdését, amely a TOT-okat feljogosítja arra, hogy „olyan vámokat [vessenek ki], amelyek fejlesztési és iparosítási szükségleteiket elégítik ki, vagy amelyek fiskális természetüknél fogva költségvetési bevételül szolgálnak".

3. Az EUMSZ 63. cikknek az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdésében foglalt „standstill"-záradékon alapuló alkalmazhatatlanságáról

59. A Bizottság szerint a szóban forgó francia rendelkezés az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozik, mivel egyrészt egy 1993. december 31-én hatályban lévő rendelkezésről van szó, másrészt a harmadik államokból származó, harmadrészt pedig közvetlen ingatlanbefektetésnek minősülő tőkemozgásokra vonatkozik. Az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdése e feltételek fennállása esetén egyfajta „standstill" hatást von maga után, melynek értelmében a tőke szabad mozgása az említett feltételeket kielégítő nemzeti intézkedések vonatkozásában nem fejt ki joghatást.

60. A Bizottság helyesen fejti ki, hogy a CGI-ben szabályozott adó olyan intézkedés, amely 1993. december 31-én már „létezett" a jelen ügy tényállására alkalmazandó formában. A Bíróságnak már volt alkalma e kérdés kapcsán állást foglalni[30], és egyetértek a Bizottsággal abban, hogy a szóban forgó adó kielégíti az ahhoz szükséges feltételeket,

30 – A Bíróság az A-ügyben hozott ítéletében megállapította, hogy „az 1993. december 31-én hatályban lévő korlátozás fogalma azt feltételezi, hogy az a jogi keret, amelybe a kérdéses korlátozás illeszkedik, az érintett tagállam jogrendjének az említett időpont óta folyamatosan a részét képezi. Amennyiben ugyanis ez másképp lenne, a tagállamok bármely időpontban ismét bevezethetnék azokat a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó tőkemozgás tekintetében elfogadott korlátozásokat, amelyek 1993. december 31-én a nemzeti jogrendben hatályban voltak, de amelyek hatálytalanná váltak" (48. pont). Lásd a C-446/04. sz. Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-11753. o.) 192. pontját és a C-157/05. sz. Holböck-ügyben 2007. május 24-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-4051. o.) 41. pontját.

hogy azt ezen időpontban „létező” adónak lehessen tekinteni. Ugyanez mondható el az EUMSZ 64. cikk(1) bekezdése által megkívánt „közvetlen befektetési” jelleg kapcsán is, mivel harmadik államokból származó tőkével eszközölt ingatlanbefektetéseket terhelő adót szabályozó rendelkezésről van szó[31]. Az a körülmény, hogy a tőke társaságok láncolatán keresztül áramlott, nem fosztja meg a szóban forgó rendelkezést annak a közvetlen ingatlanbefektetéseket korlátozó szerepétől.

61. A Bizottság végezetül úgy véli, hogy a Brit Virgin-szigetek TOT-ként az EUMSZ 64. cikk(1) bekezdésének értelmében vett „harmadik államnak” minősül. Álláspontjának alátámasztására az 1/78. és 1/94. sz. véleményre hivatkozik, amelyekben a Bíróság megállapította, hogy a TOT-ok, amennyiben azokra a Szerződés hatálya nem terjed ki, az uniós jog szempontjából harmadik országoknak tekintendők.[32] Miként arra már a jelen indítvány 38. pontjában rámutattam, a Bíróságnak vannak egyéb olyan döntései is, amelyek ugyancsak a TOT-ok és a harmadik államok egy tekintet alá vételére irányuló tendenciát mutatják, miközben a Bíróság más ügyekben eltérő megoldás felé hajlik.

62. Nehéz minden további nélkül elfogadni a Bizottságnak az említett harmadik feltétel kapcsán képviselt álláspontját, mivel az túlzottan leegyszerűsíti a TOT-ok jogállását, amely – mint már bemutatást nyert – sajátosságai révén kizárja a kategorikus válaszokat. Ha a Szerződés a negyedik részen kívüli rendelkezésekben harmadik államokra hivatkozik, akkor – mint azt már kifejtettem – esetről esetre szükséges annak megállapítása, hogy e rendelkezések alkalmazandók-e a TOT-okra vagy sem. Az ítélkezési gyakorlat egy ideje valóban e megközelítést látszik követni, mivel a Bizottság által idézett és a TOT-ok harmadik államként történő minősítésére utaló döntések mellett születtek az e minősítést elutasító döntések is.[33]

63. Véleményem szerint az EUMSZ 64. cikk(1) bekezdésének esetében a „harmadik országokra” történő hivatkozást az e

31 – A Szerződés 67. cikkének végrehajtásáról szóló 88/361/EGK irányelv a közvetlen ingatlanbefektetések fogalmát a következők szerint határozza meg: „Épületek vagy földterület vásárlása, valamint épületek megépítése természetes személyek által nyereségszerzés vagy személyes használat céljából. E kategória magában foglalja a haszonélvezeti, szolgalmi és építési jogokat is.” E fogalommeghatározás értelmezési értékkel bír a „közvetlen ingatlanbefektetések” fogalmának meghatározása során (lásd a C-222/97. sz., Trummer és Mayer ügyben 1999. március 16-án hozott ítélet [EBHT 1999., I-1661. o.] 21. pontját; a C-464/98. sz. Stefan-ügyben 2001. január 11-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-173. o.] 5. pontját; a Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben hozott ítélet 22. pontját és a fent hivatkozott ELISA-ügyben hozott ítélet 33. és 34. pontját).

32 – A fent hivatkozott 1/78. sz. vélemény 62. pontja és a fent hivatkozott 1/94. sz. vélemény 17. pontja.

33 – Lásd a jelen indítvány 37. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

rendelkezés által szolgált különleges célokra figyelemmel kell értelmezni. E rendelkezés célja az államok és az Unió feljogosítása arra, hogy az EUMSZ 63. cikkel ellentétes intézkedéseket egyoldalúan hatályon kívül helyezzék, amennyiben azokat 1993. december 31-ét megelőzően hozták. Más szóval a tagállamok és az Unió számára biztosított nem kötelező jellegű „standstill"-záradékról van szó, amelynek indoka az európai monetáris politika kialakulásának történelmi pillanatában gyökerezik, amikor a szabadságok köre a tőke szabad mozgásával bővült.[34] A tőkemozgás liberalizációjának pozitív következményei akkoriban már előreláthatóak voltak, de a negatív hatás veszélyét is szem előtt tartották, ami indokolttá tette a tőkemozgások lehetséges kiegyensúlyozatlanságával szemben védelmet nyújtó, akkoriban hatályos intézkedések hatályban tartását.

64. Mint minden olyan rendelkezés, amely kivételt teremt valamely általános szabadság hatálya alól, az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdése is szűken értelmezendő.[35] A rendelkezés korlátozó jellege abban jut kifejezésre, hogy az nem öleli fel a tőkemozgás valamennyi formáját, hanem kifejezetten a közvetlen befektetéssel, a letelepedéssel, a pénzügyi szolgáltatások nyújtásával vagy az értékpapírok tőkepiacokra történő bevezetésével összefüggő mozgásokra korlátozódik. Ezenkívül a kivétel – a kizárólag a tőke szabad mozgását jellemző sajátosságra adott és e szabadság külső dimenziójára jellemző válaszként – csak és kizárólag a harmadik államokból származó tőkemozgásokra alkalmazandó.

65. Másfelől, ha azokból a célokból indulunk ki, amelyeket a Szerződés a TOT-okra vonatkozó különleges szabályozás megteremtésével szolgál, egyértelművé válik, hogy e jogállás prioritását a TOT-ok és az Unió közötti politikai, társadalmi és gazdasági kapcsolatok képezik. Jóllehet a TOT-ok formálisan nem az Unió *saját területei*, azok – mint már kifejtettem – az Unió*hoz* oly módon kapcsolódnak, amely azokat inkább a tagállami, mint a harmadik állami jogálláshoz közelíti. Mivel azok másfelől nem is harmadik államok, mivel nem nemzetközi jogi személyiséggel rendelkező önálló államok, az Unióval fennálló kapcsolatukat integrációként kell értelmezni. Ha úgy akarjuk, a tagállamokétól eltérő és fokozatos integrációról, de végső soron mégiscsak integrációról van szó.

66. Az EUMSZ 63. cikkben rögzített szabad tőkemozgás – miként azt a jelen indítvány 56. pontjában már kifejtettem – a TOT-okra is alkalmazandó, mivel más esetben ellentmondást szülne, hogy a harmadik államok

34 – E rendelkezés kapcsán lásd Hindelang, S., *The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment*, Oxford University Press, Oxford, 2009., 275. és azt követő oldalak.

35 – Ebben az értelemben lásd Hindelang, S., hivatkozott művét, 280–291. o.

számára elismert valamely szabadság megtagadtatik az Unióval különleges kapcsolatokat ápoló területektől. A szabadság hatálya alól kizárólag a harmadik államok tekintetében alkalmazandó kivételnek a TOT-okhoz hasonló területekre történő alkalmazását e feltevésre tekintettel rendkívül körültekintően kell értelmezni. Az a tény, hogy a TOT-ok esetében nem beszélhetünk szigorú értelemben vett államokról, és azokra a Szerződés által kifejezetten védett szabályozás vonatkozik, véleményem szerint azt támasztja alá, hogy az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdése szerinti kivétel e területek tekintetében nem alkalmazható.

67. Végeredményben ez a végkövetkeztetés illeszkedik leginkább a Szerződés rendszerébe, mivel az a TOT-okat ténylegesen olyan jogi helyzetbe hozza, amilyet a Szerződés negyedik része számukra biztosít: területek, amelyek olyan szabályozás hatálya alá tartoznak, amely lehetővé teszi a Szerződés általános rendelkezései alóli kivétel alkalmazását, azonban a szabályozás hallgatása esetén ezek hatálya alá tartozónak tekinthető, különösen, ha ezek harmadik államokra vonatkoznak. Mindezek alapján megállapítható, hogy az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdése nem teszi lehetővé a TOT-ok harmadik államként történő minősítését, hanem – ellenkezőleg – olyan rendelkezésről van szó, amely egy pontosan meghatározott konjunkturális problémakörre korlátozódik, és amelynek TOT-okra történő kiterjesztése ellentétes lenne a Szerződések által az e területek Unióhoz fűződő különleges politikai, gazdasági és társadalmi kapcsolatának előmozdítása tekintetében kitűzött célokkal.

68. A Bizottság által hivatkozott érveket megválaszolva ezért úgy vélem, hogy az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdése nem alkalmazható a CGI 990E. cikkében megállapított – tényleges ügyvezetési hellyel a Brit Virgin-szigeteken rendelkező jogi személyre alkalmazott – intézkedésre.

C – *Az EUMSZ 63. cikk megsértése*

69. Az előzőekben ismertetett kétségek tisztázását követően meg kell még vizsgálni, hogy a szóban forgó francia intézkedés összeegyeztethető-e az EUMSZ 63. cikkben rögzített szabad tőkemozgással. Ha e kérdésre nemleges választ kell adni, akkor azt is vizsgálni kell, hogy fennáll-e az EUMSZ 65. cikkben meghatározott igazoló okok valamelyike.

1. A szabad tőkemozgás korlátozásának fennállásáról

70. A Bíróságnak már az ELISA-ügyben hozott ítéletben[36] alkalma nyílt annak

36 – A fent hivatkozott ELISA-ügyben hozott ítélet.

megállapítására, hogy a CGI 990E. cikke ellentétes-e az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésével, még ha egy olyan jogvitában is, amelyben az adóalany jogi személy tényleges ügyvezetési helye Luxemburgban volt található. Ezen ügyben tehát olyan eset kapcsán került sor a francia adó jogszerűségének vizsgálatára, amelyben a tagállamok közötti tőkemozgásról volt szó. A Francia Köztársaság – akárcsak a jelen ügyben – arra hivatkozott, hogy az adókijátszás és adóelkerülés elleni küzdelemre vonatkozó közigazgatási segítségnyújtási egyezmény vagy az adóalanyokkal való egyenlő bánásmód elvét biztosító egyezmény létére vonatkozó feltétel előírása arányos, és nem akadályozza a tőke szabad mozgását.

71. A Bíróság elutasította a Francia Köztársaság érveit, és arra az eredményre jutott, hogy az előbb említetthez hasonló feltétel, amennyiben az az érintett tagállamok kétoldalú döntését kívánja meg, gyakorlatilag olyan szabályozást eredményezhet, amely szerint a Franciaországtól eltérő tagállamban tényleges ügyvezetési hellyel rendelkező jogi személyeknek a vitatott adó alóli mentessége tartósan kizárt. A Bíróság véleménye szerint tehát „a szóban forgó szabályozás a kérdéses jogi személyek tekintetében korlátozza a tőke szabad mozgását, amely fő szabály szerint ellentétes a[…] Szerződés[sel]”.[37]

72. Az ELISA-ügyben hozott ítélet által a korlátozás tekintetében adott világos válasz ellenére azt is meg kell még állapítani, hogy alkalmazható-e ez a válasz olyan esetre, amelyben a jogi személy tényleges ügyvezetési helye nem a tagállamok valamelyikében, hanem valamely harmadik államban vagy valamely Unión kívüli területen található. Az e kérdésre adandó válasz – legalábbis részben – megtalálható az A-ügyben hozott ítéletben.[38]

73. Ezen ügyben azt a kérdést intézték a Bírósághoz, hogy a tőkemozgásra vonatkozó korlátozás EUMSZ 63. cikk(1) bekezdése szerinti fogalma ugyanúgy értelmezhető-e a tagállamok és a harmadik országok közötti kapcsolatok, valamint a tagállamok közötti kapcsolatok tekintetében. Az ezen eljárásban részt vevő kormányok által kifejtettekkel ellentétben a Bíróság arra az eredményre jutott, hogy a korlátozás fogalma főszabály szerint ugyanazt takarja, kiemelte azonban, hogy a Szerződés különös kivételeket állapított meg a harmadik államokba irányuló vagy onnan származó tőkemozgások tekintetében[39], és hogy ezeknek a tagállamok európai integrációs folyamatban történő részvétele folytán szükségszerűen más a jogi háttere, mint a tagállamok közötti tőkemozgásoké[40]. A Bíróság már a Test Claimants ügyben hozott ítéletben[41] kimunkált ítélkezési gyakorlatot követve megerősítette azt az értelmezést, amely –

37 – A fent hivatkozott ELISA-ügyben hozott ítélet 78. pontja.

38 – A fent hivatkozott A-ügyben hozott ítélet.

39 – Lásd az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdését, az EUMSZ 66. cikket, valamint az EUMSZ 75. cikk első és második bekezdését.

40 – A fent hivatkozott A-ügyben hozott ítélet 35–38. pontja.

41 – A fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet (EBHT 2006., I-11753. o.) 171. pontja.

jóllehet némi módosítással – lehetővé teszi a tőkemozgáshoz fűződő, a tagállamok közötti tényállások tekintetében kialakított ítélkezési gyakorlatának alkalmazását.[42]

74. Jóllehet az A-ügyben és a Test Claimants ügyben hozott ítéletek másik tagállamban székhellyel rendelkező társaságok által juttatott osztalékot érintő adójogi intézkedésekre vonatkoztak, ugyanezen megközelítés a közelmúltban kifejezetten a CGI – a jelen ügyben ismét szóba került – 990E. cikke tekintetében is megerősítést nyert. Az Établissements Rimbaud ügyben[43] a Bíróságnak alkalma nyílt megvizsgálni, hogy e rendelkezés korlátozást valósít-e meg, ha a jogi személy tényleges ügyvezetési helye valamely harmadik államban, konkrétan az Európai Gazdasági Térség valamely államában található. Jóllehet e körülmények között a releváns jogi háttér formálisan módosult, mivel nem az EUMSZ 63. cikk(1) bekezdése, hanem az EGT-Megállapodás 40. cikke volt alkalmazandó. E rendelkezés mindazonáltal az EUMSZ 63. cikk(1) bekezdésének szövegét ismétli meg, és így az ennek kapcsán már megszületett ítélkezési gyakorlat főszabály szerint alkalmazható az EGT-Megállapodás 40. cikkére a Megállapodás lehető legegységesebb módon való értelmezésének biztosítása érdekében.[44] A Bíróság e feltételek között arra a következtetésre jutott, hogy az EGT összefüggésében vizsgált francia szabályozás azt eredményezi, hogy a franciaországi ingatlanberuházás a külföldi illetőségű – például liechtensteini székhelyű – társaságok számára kevésbé vonzóvá válik.[45]

75. Mint már kifejtettem, a TOT-ok és a harmadik államok közötti társulás az előbbieknek az Unióval szoros kapcsolatban álló területekként elfoglalt különleges jogállására figyelemmel került kialakításra. Ez azt jelenti, hogy még ha az A-ügyben és a Test Claimants ügyben hozott ítéletek automatikusan nem is alkalmazhatók a jelen ügyre, éppily kevésbé kategorikusan jelenthető ki az, hogy az ELISA-ügyhöz vagy az Établissements Rimbaud ügyhöz hasonló ügyről van szó. Az a tény, hogy a francia adó hatálya alá tartozó jogi személy tényleges ügyvezetési helye a Brit Virgin-szigeteken található, közvetetten sokkal inkább arra utal, hogy az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésének értelmezése során e terület sajátosságából kell kiindulni. Az általam

42 – Bot főtanácsnok ezt a fent hivatkozott A-ügyben ismertetett indítványában az alábbi szavakkal fejezte ki egyértelműen: „A Szerződés nem részletezi azokat az indokokat, amelyek miatt az említett szabadság hatálya a harmadik országokra is kiterjed. Általánosan elismert, hogy e kiterjesztés a Közösség monetáris politikájának a fejlődésével függ össze. Ha azonban a tagállamok szándéka arra irányult volna, hogy a célok e különbözőségét a harmadik országokkal fenntartott kapcsolataik tekintetében az említett liberalizációnak a terjedelme keretében is kifejezésre juttassák, az lett volna logikus, ha a szabad tőkemozgás elvét a Közösségen belüli, illetve a Közösségen kívüli szinten különböző feltételekkel rögzítik, ahogy az korábban is történt. Az a tény, hogy a célok említett különbözősége ellenére a tagállamok úgy határoztak, hogy ezt az alapszabadságot ugyanazokkal a feltételekkel és a Szerződés ugyanazon cikkében biztosítják, álláspontom szerint csak azzal magyarázható, hogy e szabadságnak mindkét esetben azonos hatályt kívántak biztosítani" (77. pont).

43 – A fent hivatkozott Établissements Rimbaud ügyben hozott ítélet.

44 – Lásd a C-452/01. sz., Ospelt és Schlössle Weissenberg ügyben 2003. szeptember 23-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-9743. o.) 29. pontját; a C-286/02. sz. Bellio F.lli ügyben 2004. április 1-jén hozott ítélet (EBHT 2004., I-3465. o.) 34. pontját; a C-471/04. sz. Keller Holding ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-2107. o.) 48. pontját; a C-521/07. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 2009. június 11-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-4873. o.) 15. pontját; a C-157/07. sz. Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ügyben 2008. október 23-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-8061. o.) 24. pontját és a C-540/07. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2009. november 19-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-10983. o.) 65. pontját.

45 – A fent hivatkozott Établissements Rimbaud ügyben hozott ítélet 25–29. pontja.

elöljáróban kifejtettek célja, hogy segítséget nyújtsanak e kérdés megválaszolásához.

76. Már a jelen indítvány 31–39. pontjában kifejtettem, hogy az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése alkalmazható a TOT-okra. E feltevésből kiindulva hangsúlyozni kell – miként ezt a Bíróság az A-ügyben és a Test Claimants ügyben tette –, hogy a Brit Virgin-szigetekre irányuló vagy onnan származó tőkemozgásoknak más a jogi háttere, mint az Unión belüli tőkemozgásoké.[46] Azonban még ha a jogi háttér ezen eltérése releváns is lehet a jelen ügyben szóban forgó intézkedés igazolására szolgáló okok vizsgálata során, a Bíróságot semmi sem gátolja abban, hogy közvetlenül és egyenesen megállapítsa az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése értelmében vett korlátozás fennállását.

77. Ilyen értelemben mind az ELISA-ügyben hozott ítélet, mind az Établissements Rimbaud ügyben hozott ítélet számos használható szabállyal szolgál, mivel mindkét ítélet a jelen ügyben szóban forgó rendelkezésre vonatkozik. A Bíróságnak ezekben az ügyekben kétség nélkül megállapította, hogy a CGI 990E. cikke szerinti szabályozás annyiban, amennyiben az gyakorlatilag olyan szabályozást eredményez, amely szerint a nem franciaországi ügyvezetési hellyel rendelkező jogi személyek mentesülése a vitatott adó alól tartósan kizárt, korlátozza a tőke szabad mozgását[47]. Nem látom okát annak, hogy miután megállapítottuk az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésének alkalmazhatóságát, miért kellene a jelen ügyben másféle választ adni pusztán azon tény alapján, hogy a tényleges ügyvezetési hely valamely TOT-ban található.

78. Az előzőekben kifejtettekből ezért az következik, hogy a CGI 990E. cikkéhez hasonló rendelkezés azzal, hogy a nem franciaországi tényleges ügyvezetési hellyel rendelkező jogi személyeket megillető mentességhez más adóalanyokkal ellentétben egy kiegészítő feltételnek, mégpedig a Francia Köztársaság és – a jelen esetben – valamely TOT között létrejött egyezmény fennállásának is teljesülnie kell, az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése által főszabály szerint tiltott korlátozást valósít meg.

2. A korlátozás igazolásáról

79. Ehhez a ponthoz érkezve elöljáróban utalni kell arra, hogy az EUMSZ 65. cikk (1) és (2) bekezdésének rendelkezései eltérnek az

46 – A fent hivatkozott A-ügyben hozott ítélet 36. és 37. pontja, valamint a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group ügyben hozott ítélet 170. és 171. pontja.

47 – A fent hivatkozott ELISA-ügyben hozott ítélet 75–78. pontja és a fent hivatkozott Établissements Rimbaud ügyben hozott ítélet 25–29. pontja.

elsődleges jogban a szabad mozgás kapcsán meghatározott igazoló okoktól. A rendelkezés ugyanis három általános kivételt, majd azok korlátját határozza meg, amelyre tekintettel azonban a tagállamok mozgástere végeredményben szélesedik. Így az (1) bekezdés a) pontja az objektíve nem összehasonlítható helyzeteket különbözőképpen kezelő adójogi rendelkezésekre vonatkozó igazoló okot határoz meg, az (1) bekezdés b) pontja egy általános – többek között közrendi indokokon nyugvó – igazoló okot szabályoz, a (2) bekezdés pedig a letelepedési jogra vonatkozó korlátozások különleges esetére vonatkozik.

80. Vizsgálódásomat az első igazoló okkal kezdem, amely nem más, mint az EUMSZ 65. cikk(1) bekezdésének a) pontja. Mint ismeretes, a Bíróság ítélkezési gyakorlata ezen igazoló okot, amely kizárólag a nemzeti „adójog" eltérő bánásmódot előíró rendelkezéseire vonatkozik, már az EUMSZ 65. cikk hatálybalépése előtt kimunkálta. Miként azt a Bíróság a Verkooijen-ügyben hozott ítéletben[48] kifejtette, az ítélkezési gyakorlat az EUMSZ 65. cikk (korábban az EK-Szerződés 73d. cikke) hatálybalépése előtt, különösen a Schumacker-ügyben hozott ítélet[49] óta, elismerte, hogy a nemzeti adójogi rendelkezések – amennyiben bizonyos, különösen az adóalanyok lakóhelyén alapuló megkülönböztetéseket tettek – összeegyeztethetőek lehetnek a közösségi joggal, ha azokat objektíve nem összehasonlítható helyzetekben alkalmazzák. A Bíróság ennélfogva – még ha most az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontját is alkalmazza – követi eddigi ítélkezési gyakorlatát, és kétlépcsős vizsgálatot végez.

81. Az első szakaszban azt kell megvizsgálni, hogy a nemzeti rendelkezés vagy határozat objektíve összehasonlítható helyzetekre vonatkozik-e. Ha arra az eredményre jutunk, hogy nem ez a helyzet, az intézkedést jogszerűnek kell minősíteni.[50] Ellenkező esetben azonban el kell végezni a második vizsgálatot: ha megállapítást nyer, hogy a helyzetek összehasonlíthatók, a Bíróság megvizsgálja, hogy az intézkedést az arányosság elvére tekintettel közérdeken alapuló kényszerítő indokok igazolják-e.[51] E második szakaszban olyan indokok jöhetnek számításba, mint például az adórendszer koherenciája[52] vagy az adókijátszás elleni küzdelem hatékonysága.[53]

82. Az eljárás irataiból kiderül, hogy a jelen ügyben szóban forgó francia adó egységes

48 – A C-35/98. sz. ügyben 2000. június 6-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-4071. o.) 43. pontja.

49 – A C-279/93. sz. ügyben 1995. február 14-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-225. o.).

50 – Lásd a C-512/03. sz. Blanckaert-ügyben 2005. szeptember 8-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-7685. o.) 39. pontját és a C-194/06. sz. Orange European Smallcap Fund ügyben 2008. május 20-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-3747. o.) 65. pontját.

51 – Lásd a fent hivatkozott Verkooijen-ügyben hozott ítélet 56–61. pontját és a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-7477. o.) 52. pontját.

52 – A C-242/03. sz., Weidert és Paulus ügyben 2004. július 15-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-7379. o.) 17. pontja.

53 – A fent hivatkozott Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben hozott ítélet 47. pontja.

adóztatási rendszert állít fel, amelynek alapjául a jogi személyek ingatlantulajdona szolgál. Eszerint az adókötelezettség általános feltételeire tekintettel a franciaországi tényleges ügyvezetési hellyel rendelkező jogi személyek az ingatlantulajdont terhelő adót illetően a nem franciaországi tényleges ügyvezetési hellyel rendelkező jogi személyekkel azonos helyzetben vannak.[54] Ha az eltérő bánásmód valamely adóhoz kapcsolódik, a hátrányos megkülönböztetést megalapozó összehasonlítható helyzet áll fenn, amely ezért nem egyeztethető össze az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdése a) pontjának szövegével.

83. Most már csak azt kell megállapítani, hogy az egyenlőtlen bánásmódot közérdeken alapuló kényszerítő indok, konkrétabban – miként arra az eljárásban részt vevő tagállamok hivatkoztak – az adókijátszás elleni küzdelem hatékonyságán alapuló indok igazolja-e.

84. A Bíróság az ELISA-ügyben hozott ítéletben az arra történő utalást követően, hogy az ítélkezési gyakorlat szerint ez az igazolás csak akkor fogadható el, ha olyan, tisztán mesterséges megállapodásokra irányul, amelyek célja az adójogszabályok megkerülése[55], két elemet emelt ki, amelyek alapján az a következtetés vonható le, hogy a CGI 990E. cikke nem tartozik ezen igazoló ok körébe, ha azt a tagállamok közötti tőkemozgásra alkalmazzák. Egyrészt megállapította, hogy a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen és a közvetett adózás területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló 77/799/EGK irányelv[56] az együttműködés és az információcsere olyan általános keretét hozza létre, amely lehetővé teszi a hatóságok számára a határokon átnyúló adókijátszás elleni küzdelmet.[57] Majd annak kiemelését követően, hogy a 77/799 irányelv 8. cikkének(1) bekezdése olyan kivételt állapít meg az együttműködési kötelezettség alól, amelyet alkalmazni kell az ELISA-ügy tényállására, megismételte az állandó ítélkezési gyakorlatot, mely szerint az adóhatóságokat még az említett rendelkezés alkalmazhatóságának megállapítását követően sem gátolná semmi sem abban, hogy az adóalanytól olyan bizonyítékokat kérjenek, amelyeket az adó pontos megállapításához szükségesnek ítélnek, és adott esetben megtagadják az adómentességet, ha nem nyújtja be e bizonyítékokat.[58]

85. Az ELISA-ügyben hozott ítéletben tehát megállapítást nyert a CGI 990E. cikkének összeegyeztethetetlensége, és nemleges válasz született az adókijátszás elleni küzdelemmel összefüggő közérdeken alapuló kényszerítő

54 – Lásd ebben az értelemben Mazák főtanácsnoknak a fent hivatkozott ELISA-ügyben ismertetett indítványának 87–91. pontját, amelyekben a főtanácsnok kifejezetten a fent hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 36. pontjára hivatkozik.

55 – A fent hivatkozott ELISA-ügyben hozott ítélet 91. pontja, amely a C-478/98. sz., Bizottság kontra Belgiumban ügyben 2000. szeptember 26-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-7587. o.) 45. pontjára, a C-334/02. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2004. március 4-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-2229. o.) 27. pontjára és a C-196/04. sz., Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-7995. o.) 50. pontjára is hivatkozik.

56 – A tagállamok illetékes hatóságainak kölcsönös segítségnyújtásáról a közvetlen adóztatás területén című, 1977. december 19-i tanácsi irányelv (HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.).

57 – A fent hivatkozott ELISA-ügyben hozott ítélet 92–94. pontja.

58 – A fent hivatkozott ELISA-ügyben hozott ítélet 95. és 96. pontja, amely ítélet hivatkozik a C-150/04. sz., Bizottság kontra Dánia ügyben 2007. január 30-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-1163. o.) 54. pontjára. E megközelítés azonban a C-204/90. sz. Bachmann-ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet (EBHT 1992., I-249. o.) 20. pontjával jelent meg a Bíróság ítélkezési gyakorlatában.

indokok fennállása tekintetében.[59] Jóllehet a Bíróság elismerte, hogy a francia hatóságok az adómegállapításhoz vagy az esetleges ellenőrzéshez szükséges információk beszerzése terén nehézségekbe ütköznének, a francia szabályozás problémája azonban annak automatizmusában rejlett, amely nem tette lehetővé az érintett társaságok számára, hogy igazolást nyújtsanak be résztulajdonosaik személyazonosságáról és a francia adóhatóságok által szükségesnek tartott minden egyéb információról. Erre figyelemmel az olyan kivétel, amely meggátolja az adóalanyt a hatóságokkal történő együttműködésben, és ezáltal egyfajta megdönthetetlen csalási vélelmet állít fel, a Bíróság álláspontja szerint aránytalan, és ezért a Szerződésekkel ellentétes volt.[60]

86. A jelen ügyben a jogi háttér jelentősen eltér, mivel az adóalany jogi személy tényleges ügyvezetési helye a TOT-ok egyikében, konkrétan a Brit Virgin-szigeteken található, amelyre a másodlagos jogi jogszabály kifejezett eltérő rendelkezése híján nem alkalmazható. Az uniós jog alkalmazhatóságát, az elsődleges jog rendelkezéseinek esetében – mint már előrebocsátottam – a konkrét ügyre tekintettel kell vizsgálni. A másodlagos jognak ugyanakkor, annak érdekében, hogy joghatása oda is kiterjedjen, kifejezetten elő kell írnia, hogy egy vagy több TOT-ban alkalmazandó.

87. A 77/799 irányelv esetében a Brit Virgin-szigetek tekintetében erről nincs szó. Miként azt a Bizottság és a jelen eljárásban írásbeli észrevételeket előterjesztő több tagállam megjegyezte, az említett irányelv nem alkalmazható a jelen ügybelihez hasonló körülmények között, amikor valamely tagállam – a Francia Köztársaság – valamely TOT-tól – a jelen esetben a Brit Virgin-szigetektől – adóügyi jogsegélyt kér. Alkalmam nyílt az Egyesült Királyság képviselőjét megkérdezni arról, hogy az Egyesült Királyság és a Brit Virgin-szigetek között létezik-e, vagy az eljárás szempontjából releváns időpontban létezett-e adóügyi közigazgatási segítségnyújtási egyezmény. A kérdésre nemleges választ kaptam. Olyan TOT-ról van tehát szó, amely saját szabályozási rendszerének hatálya alatt áll, és még azzal a tagállammal sem kötött adóügyi közigazgatási segítségnyújtási egyezményt, amelyhez a területet különleges kapcsolatok fűzik.

88. Ilyen helyzetben a szabad tőkemozgás külső vonatkozásaihoz kapcsolódó ítélkezési gyakorlatban találhatunk választ a Brit Virgin-szigetek különleges jogállását illetően. Véleményem szerint célszerű ismét megemlíteni az A-ügyben hozott ítéletet, amelyben a Bíróság egy harmadik államot érintő esetben kiemelte a társaságok számviteli nyilvántartása terén végrehajtott európai harmonizáció

59 – A fent hivatkozott ELISA-ügyben hozott ítélet 100. és 101. pontja.

60 – A fent hivatkozott ELISA-ügyben hozott ítélet 97–99. pontja.

jelentőségét[61]. Így az a tény, hogy a tagállamokban letelepedett társaságok a számviteli nyilvántartásra vonatkozó közös szabályok hatálya alá tartoznak, a Bíróság szavaival élve „lehetővé teszi[…] [az adóalanyok számára], hogy megbízható és ellenőrizhető adatokat szolgáltassanak a valamely másik tagállamban székhellyel rendelkező társaság szerkezetére és tevékenységére vonatkozóan".[62] Ezzel szemben e garanciák nem állnak az adóalany rendelkezésre, „ha olyan társaságról van szó, amelynek a székhelye olyan harmadik országban található, amely nem köteles alkalmazni ezeket a közösségi intézkedéseket"[63]. Mivel a számviteli nyilvántartás terén végrehajtott harmonizáció hiánya a Brit Virgin-szigeteket érintő esetben is felmerülhet, úgy vélem, hogy az ELISA-ügyben adott válasz, amelyben a francia hatóságok szemére vetették az adójogi igazolások benyújtására vonatkozó lehetőségnek az adóalanyoktól történő megtagadását, a jelenlegihez hasonló ügyben némi kiigazítást igényel.

89. Mindezek alapján nyilvánvaló, hogy valamely tagállam, mint például a Francia Köztársaság, nem hivatkozhat a 77/799 irányelvre; és hogy a jelenlegihez hasonló esetben, amennyiben az adóalanyok számára az igazolások benyújtása megengedett lenne, éppily kevéssé állnának szükségszerűen a rendelkezésére harmonizált számviteli információk, ha az adóalany jogi személy tényleges ügyvezetési helye a Brit Virgin-szigeteken lenne található. Ha ezek képezik a Prunus és a francia adóhatóságok közötti jogvita körülményeit, akkor a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy a Francia Köztársaság jogszerűen hivatkozhat az adókijátszás elleni küzdelemmel összefüggő közérdeken alapuló kényszerítő indokokra.

90. Úgy tűnik, hogy nemrég a Bíróság is erre az eredményre jutott, amikor a CGI többször hivatkozott 990E. cikke által felvetett kétségekről döntött egy olyan jogvitában, amelyben a külföldi elem Liechtensteinben volt található. A fent hivatkozott Établissements Rimbaud ügyben a Bíróság figyelmet szentelt e tényállásnak az ELISA-ügy alapjául szolgáló tényállástól történő megkülönböztetésére, és számos alkalommal hangsúlyozta a hatályos jogi hátterek közötti különbségeket.[64] Az Établissements Rimbaud ügyben hozott ítéletben ezenfelül megállapítást nyert, hogy a társaságok könyvvitelével foglalkozó irányelvek az EGT-Megállapodás XXII. mellékletének megfelelően Liechtensteinben alkalmazandók[65], és a Bíróság ezen ügyben egyenesen úgy vélte, hogy az adókijátszás elleni küzdelemmel összefüggő közérdeken alapuló kényszerítő indokra való hivatkozás elfogadható volt. Az ítéletből arra lehet következtetni, hogy az érdemi értékelés során a döntő elem a 77/799 irányelvnek az EGT körében való alkalmazhatóságának hiánya, nem pedig a

61 – A fent hivatkozott A-ügyben hozott ítélet 62. pontja. Ugyanezt az álláspontot foglalta el Bot főtanácsnok az ezen ügyben ismertetett indítványának 141–143. pontjában.

62 – Uo.

63 – Uo.

64 – A fent hivatkozott Établissements Rimbaud ügyben hozott ítélet 46. pontja.

65 – A fent hivatkozott Établissements Rimbaud ügyben hozott ítélet 42. pontja.

számviteli nyilvántartásra vonatkozó rendelkezések harmonizációja volt.[66]

91. A jelen ügyben mindkét tényező megtalálható: a 77/799 irányelv sem alkalmazható, és a társaságok számviteli nyilvántartásának harmonizációja sem fedezhető fel. A francia hatóságok nem csak az irányelvben szabályozott együttműködési mechanizmusokat nem aknázhatják ki, hanem, amennyiben az adóalanyok számára az igazolások benyújtása megengedett lenne, azok hitelességének és jogszerűségének ellenőrzése terén is nehézségekbe ütköznének. A tagállamok között fennállókhoz hasonló együttműködési egyezmények hiányában a Francia Köztársaság részéről ésszerűen elfogadható, hogy az adómentességet az adókijátszás elleni küzdelemre vonatkozó közigazgatási segítségnyújtási egyezmény vagy az adóalanyok közötti hátrányos megkülönböztetés tilalmának elvét rögzítő egyezmény megkötésétől tegye függővé.

92. A Tribunal de grande instance de Paris által előterjesztett kérdésre adandó választ illetően ezért azon az álláspontom vagyok, hogy az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezi, azzal nem ellentétes az olyan szabályozás, mint amelyet a CGI 990D. és azt követő cikkei előírnak, amely mentesíti a Franciaországban, vagy 2008. január 1-jétől az Európai Unió valamely tagállamában tényleges ügyvezetési hellyel rendelkező jogi személyeket a franciaországi fekvésű ingatlanjaik után fizetendő, vitatott adó alól, és e mentességet azon jogi személyek tekintetében, amelyek tényleges ügyvezetési helye harmadik államban található, attól teszi függővé, hogy Franciaország és ezen ország kötött-e az adókijátszás és adóelkerülés elleni küzdelemre vonatkozó közigazgatási segítségnyújtási egyezményt, illetve attól a körülménytől, hogy az állampolgárság alapján történő hátrányos megkülönböztetés tilalmát rögzítő valamely egyezmény alapján e jogi személyeket terhelő adó nem lehet magasabb, mint azon jogi személyeké, amelyeknek tényleges ügyvezetési helye Franciaországban található.

93. Mivel az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja szerinti igazoló ok alkalmazhatósága megállapítást nyert, és az előzőekben kifejtettek elegendőek az első kérdésre adandó hasznos válaszhoz, nem tartom szükségesnek az említett rendelkezésekben meghatározott egyéb kivételek vizsgálatát.

V – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről

94. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdéssel a Tribunal de grande instance de Paris arra vár választ, hogy az EUMSZ 63. és azt követő cikkekkel

66 – Az Olasz Köztársaság és Norvégia, valamint Izland és Liechtenstein közötti szabad tőkemozgás kapcsán lásd még a C-540/07. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2009. november 19-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-10983. o.) 66–73. pontját.

összeegyeztethető-e az olyan szabályozás, mint amelyet a CGI 990F. és azt követő cikkei előírnak, amely lehetővé teszi az adóhatóságok számára, hogy a CGI 990D. és azt követő cikkeiben előírt adó megfizetésére egyetemlegesen kötelezze mindazon jogi személyeket, amelyek az adófizetésre kötelezett(ek) és az ingatlanok vagy ingatlanra vonatkozó jogok tekintetében köztes helyzetben találhatók.

95. Az e kérdésre adandó válasz az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre javasolt válaszból következik. Ha valamely tagállam a jelen ügyben tárgyalt módon korlátozhatja a tőke szabad mozgását, és erre a Szerződésekkel összhangban kerül sor, akkor semmilyen akadálya nincs annak, hogy jogrendjében az adó megfizetése érdekében egyetemleges felelősséget állapítson meg. Az efféle szabályozás, amennyiben arányos, nem hátrányosan megkülönböztető és közérdekű, jogszerű cél megvalósítására irányul, főszabály szerint nem ellentétes az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésével.

96. Valójában, az uniós jogalkotó maga is felállította az egyetemleges felelősség rendszerét a közvetett adóztatás területén az adókövetelés biztosítása és ennélfogva az adókijátszás elleni küzdelem érdekében. Mint ismeretes, a 77/388 irányelv[67] 22. cikkének (7) bekezdése értelmében „[a] tagállamok meghozzák a szükséges intézkedéseket annak biztosítására, hogy azon személyek, akik […] a külföldön letelepedett adóalanyok helyett az adó megfizetésére kötelezettek, vagy akik együttesen és egyetemlegesen felelősek az adó megfizetéséért, a fent említett bevallási és fizetési kötelezettségeket teljesítsék”. Az egyetemleges felelősség mechanizmusa következésképpen annyiban, amennyiben az adótartozás behajtását a tagállamok számára lehetővé tevő eszközként szolgál, nem szükségszerűen eredményezi a tőke szabad mozgásának korlátozását.

97. E következtetést támasztja alá, ha a felelősségi szabályokat – nem megkülönböztető módon – uniós jogi vonatkozásoktól mentes tényállásokra alkalmazzák. Ha tehát a francia rendelkezések tisztán belső jogviszonyok esetén adózási kérdésekben egyetemleges felelősséget írnak elő, nincs kellő indok annak megállapítására, hogy a jelenlegihez hasonló esetben korlátozás valósul meg. E körülmény megítélése a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

98. Ugyanez állapítható meg az arányosság elve kapcsán. Azon intézkedés, amellyel az adókijátszás elleni küzdelem eszközeként adózási szempontból egyetemleges felelősséget vezetnek be, alkalmas és szükséges e célok megvalósításához. Ha a francia szabályozás szavatolja a felelős társaságok személyazonosságát, és így a felelősség a csoporthoz mint egységhez kötődik, nem állapítható meg kellően súlyos jogsértés ahhoz, hogy az

67 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.).

intézkedést aránytalannak minősíthessük. E körülmények között szintén a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak megállapítása, hogy a francia adójogi jogszabályok biztosítják-e, hogy az adótartozásért kizárólag az egységhez tartozó jogi személyeket tegyék egyetemlegesen felelőssé.

99. Ebből következően azt javaslom, hogy az előterjesztett második kérdésre a Bíróság akként válaszoljon, hogy az EUMSZ 63. cikkel nem ellentétes az olyan szabályozás, mint amelyet a CGI 990F. és azt követő cikkei előírnak, amely lehetővé teszi az adóhatóságok számára, hogy a CGI 990D. és azt követő cikkeiben előírt adó megfizetésére egyetemlegesen kötelezze mindazon jogi személyeket, amelyek az adófizetésre kötelezett(ek) és az ingatlanok vagy ingatlanra vonatkozó jogok tekintetében köztes helyzetben találhatók, amennyiben ez arányos és nem megkülönböztető módon történik.

VI – Végkövetkeztetések

100. Az előbbi megfontolásokra tekintettel azt javaslom a Bíróságnak, hogy az alábbi módon válaszoljon a Tribunal de grande instance de Paris által előterjesztett kérdésekre:

„1. Az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezi, hogy azzal nem ellentétes az olyan szabályozás, mint amelyet a CGI 990D. és azt követő cikkei előírnak, amely mentesíti a Franciaországban, vagy 2008. január 1-jétől az Európai Unió valamely tagállamában tényleges ügyvezetési hellyel rendelkező jogi személyeket a franciaországi fekvésű ingatlanjaik után fizetendő, vitatott adó alól, és e mentességet azon jogi személyek tekintetében, amelyek tényleges ügyvezetési helye harmadik államban található, attól teszi függővé, hogy Franciaország és ezen ország kötött-e az adókijátszás és adóelkerülés elleni küzdelemre vonatkozó közigazgatási segítségnyújtási egyezményt, illetve attól a körülménytől, hogy az állampolgárság alapján

történő hátrányos megkülönböztetés tilalmát rögzítő valamely egyezmény alapján e jogi személyeket terhelő adó nem lehet magasabb, mint azon jogi személyeké, amelyeknek tényleges ügyvezetési helye Franciaországban található.

2. Az EUMSZ 63. cikkel nem ellentétes az olyan szabályozás, mint amelyet a CGI 990F. és azt követő cikkei előírnak, amely lehetővé teszi az adóhatóságok számára, hogy a CGI 990D. és azt követő cikkeiben előírt adó megfizetésére egyetemlegesen kötelezze mindazon jogi személyeket, amelyek az adófizetésre kötelezett(ek) és az ingatlanok vagy ingatlanra vonatkozó jogok tekintetében köztes helyzetben találhatók, amennyiben ez arányos és nem megkülönböztető módon történik."