MELCHIOR WATHELET
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2018. augusztus 7.[1]

C-575/17. sz. ügy

Sofina SA,
Rebelco SA,
Sidro SA
kontra
Ministre de l'Action et des Comptes publics

(Conseil d'État [államtanács, Franciaország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – A tőke szabad mozgása – Külföldi illetőségű társaságoknak kifizetett osztalék bruttó összegére kivetett forrásadó – Az osztalékoknak a belföldi illetőségű társaságok nettó eredményén alapuló eltérő adóztatása"

I. Bevezetés

1. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 63. cikk és az EUMSZ 65. cikk azon francia szabályozás szempontjából történő értelmezésére vonatkozik, amely a belföldi illetőségű társaságok által a veszteséges külföldi illetőségű társaságok részére fizetett osztalékok bruttó összegére forrásadó kivetését írja elő, míg a veszteséges belföldi illetőségű társaságokat a részükre fizetett osztalékok nettó összege után csak utólag, és akkor kötelezi az általános adórendszer szerinti adófizetésre, amikor e társaságok újból nyereségessé válnak.

II. Jogi háttér

A. A francia jog

2. A code général des impôts (általános adótörvény, a továbbiakban: CGI) 38. cikke értelmében:

„[…] az adóköteles nyereség a nettó nyereség, amely a vállalkozások valamennyi ügylete által elért eredmény alapján kerül meghatározásra, ideértve többek között az eszközök akár a hasznosításuk folyamán, akár annak a végén megvalósított értékesítését."

3. A CGI 39-1. cikke hozzáteszi:

„a nettó nyereség valamennyi költség levonásával kerül megállapításra […]"

1 Eredeti nyelv: francia.

4. A CGI 119 bis cikkének (2) bekezdése előírja, hogy a 108–117 bis cikkben említett jövedelmek, így az osztalék után is, a 187-1. cikkben meghatározott mértékű forrásadót kell fizetni, amennyiben e jövedelmeket olyan személyek részére fizetik, amelyek adóilletősége vagy székhelye nem Franciaországban van.

5. A CGI 187-1. cikkének az alapügy tényállásának időpontjában hatályos szövege a forrásadó mértékét 25%-ban határozta meg.

6. A CGI 209-1. cikkének 2011. szeptember 21-ig hatályos szövegében található pontosítás szerint:

„[…] [A]mennyiben az adóév során a társaság veszteségessé válik, e veszteséget a következő adóév költségének kell tekinteni, és ezen adóév nyereségéből le kell vonni. Amennyiben e nyereség mértéke nem teszi lehetővé a teljes levonást, a veszteség fennmaradó részét a következő adóévekre kell átvinni.”

7. 2011. szeptember 21-től a CGI 209-1. cikkének szövege a következő:

„[…] [A]mennyiben az adóév során a társaság veszteségessé válik, e veszteséget a következő adóév költségének kell tekinteni, és ezen adóév nyereségéből le kell vonni oly módon, hogy a levonás nem haladhatja meg 1 000 000 [eurónak] az említett adóévben elért adóköteles nyereség ezen összeget meghaladó mértéke 60%-ával megnövelt összegét. Amennyiben e nyereség mértéke nem teszi lehetővé a teljes levonást, a veszteség fennmaradó részét ugyanezekkel a feltételekkel a következő adóévekre kell átvinni. Ugyanez a helyzet a hiánynak a jelen bekezdés első mondatának alkalmazásában nem levonható részével.”

B. Az 1964. március 10-i francia–belga adóügyi egyezmény

8. A később módosított 1964. március 10-i francia–belga adóügyi egyezmény (a továbbiakban: francia–belga megállapodás) 15. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Azok a valamely szerződő államból származó osztalékok, amelyeket valamely másik szerződő államban illetékességgel rendelkezőnek fizetnek ki, ebben a másik államban adókötelesek.

(2) Mindazonáltal a (3) bekezdés rendelkezéseinek sérelme nélkül, ezen osztalékok az osztalékot fizető társaság illetékessége szerinti szerződő államban, ezen állam jogszabályai alapján is adóztathatók, az így megállapított adó azonban nem haladhatja meg:

a) az osztalékok bruttó összegének 10%-át, ha a jogosult olyan társaság, amely az osztalékfizetést megelőzően lezárt utolsó üzleti év kezdete óta legalább 10%-os kizárólagos részesedéssel rendelkezik az osztalékfizető társaság tőkéjében,

b) az összes többi esetben az osztalékok bruttó összegének 15 százalékát. E bekezdés rendelkezései nem érintik a társaság adóztatását azon nyereség után, amelyből az osztalékot fizetik.

[…]”.

III. Ténybeli háttér

9. A Sofina SA, a Rebelco SA és a Sidro SA, amelyek belga jog szerint alapított és belgiumi székhelyű társaságok, 2008 és 2011 között francia társaságokban fennálló részesedésük után osztalékot kaptak e társaságoktól, amelyekben nem rendelkeztek akkora mértékű részesedéssel, hogy jogosulttá váljanak a CGI-ben és a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös

rendszeréről szóló 2011/96/EU tanácsi irányelvben [2] (a továbbiakban: anya- és leányvállalatokra vonatkozó irányelv) szabályozott, anyavállalatokra vonatkozó kedvezményes adózási rendszer igénybevételére.

10. A CGI-nek a francia–belga megállapodás 15. cikkének (2) bekezdésével összefüggésben alkalmazott 119 bis cikke alapján ezen osztalékokra 15%-os forrásadót vetettek ki.

11. Mivel az érintett belga társaságok veszteségesen zárták a 2008–2011 adóéveket, panaszt nyújtottak be a francia adóhatósághoz, amelyben a kivetett forrásadó visszatérítését kérték. Tekintve, hogy a franciaországi székhellyel rendelkező veszteséges társaságok ténylegesen akkor fizetnek forrásadót a francia eredetű osztalékaik után, amikor adóköteles eredményük alapján újból nyereségessé válnak, az érintett belga társaságok úgy gondolták, hogy kedvezőtlenebb bánásmódban részesültek, mint a hasonló francia társaságok.

12. Az érintett belga társaságok, mivel e panaszaikat az adóhatóság elutasította, az illetékes bíróságokhoz fordultak, amelyek mind első, mind másodfokon elutasították a visszatérítés iránti kérelmeiket.

13. Ezt követően e társaságok felülvizsgálati kérelmet nyújtottak be a Conseil d'État (államtanács, Franciaország) előtt.

14. Ez a bíróság először is megállapította, hogy kizárólag a külföldi illetőségű veszteséges társaságokkal szemben a részükre a francia társaságokban fennálló részesedésük után fizetett osztalékokra kivetett forrásadó alkalmazása e társaságok számára likviditási hátrányt okozhat a francia társaságokban fennálló részesedésük után osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaságokkal szemben. Az említett bíróság ugyanakkor meg kíván bizonyosodni arról, hogy önmagában egy ilyen körülmény az EUMSZ 63. cikk szerinti korlátozásra jellemző eltérő bánásmódot valósít-e meg.

15. Arra az esetre, ha a szóban forgó jogi szabályozás ilyen korlátozást valósít meg, a Conseil d'État (államtanács, Franciaország) másodszor azt kérdezi, hogy e rendelkezések céljára, vagyis az adóbeszedés hatékonyságának biztosítására tekintettel az említett rendelkezés igazolható-e.

16. Harmadszor, a Conseil d'État (államtanács, Franciaország) rámutat, hogy az osztalékok után fizetendő adó alapjának számítási módjai között az osztalékból részesülő társaság belföldi vagy külföldi illetősége szerint fennálló jelentős eltéréseknek is megvalósíthatnak ilyen korlátozást. Mivel ugyanis a CGI 119 bis cikkében előírt forrásadót a kifizetett jövedelmek bruttó összege után kell megfizetni, a belföldi illetőségű társaságok részére kifizetett osztalékok megszerzéséhez kapcsolódó költségeket az osztalékokat terhelő adó számításakor alkalmazott adóalapból le kell vonni, míg ilyen levonásra nincs lehetőség abban az esetben, ha az osztalékokat egy külföldi illetőségű társaság számára fizetik ki.

17. E körülmények között a Conseil d'État (államtanács, Franciaország) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni az [EUMSZ] 63. [cikket] és az [EUMSZ] 65. cikk[et], hogy a veszteséges külföldi illetőségű társaságokkal szemben a részükre fizetett osztalékokra kivetett forrásadó alkalmazásából származó likviditási hátrány önmagában a tőke szabad mozgását korlátozó eltérő bánásmódot valósít meg, tekintettel arra, hogy a veszteséges belföldi illetőségű társaságok a részükre fizetett osztalékok után csak abban az adóévben adóznak, amikor adott esetben újból nyereségessé válnak?

2 HL 2011. L 345., 8. o.

2) Az [EUMSZ] 63. [cikkből] és az [EUMSZ] 65. cikk[ből], következő követelmények tekintetében úgy tekinthető-e a tőke szabad mozgásának az előző kérdésben említett esetleges korlátozása, mint amelyet – lévén, hogy a külföldi illetőségű társaságokra nem terjed ki a francia adóhatóság felügyeleti jogköre – az adóbeszedés hatékonyságának biztosítása vagy a tagállamok közötti adóztatási joghatóság-megosztás fenntartásának szükségessége igazol?

3) Abban az esetben, ha a vitatott forrásadó-kivetés a tőke szabad mozgása szempontjából elvben elfogadható:

– e rendelkezésekkel ellentétes-e a forrásadó kivetése valamely belföldi illetőségű társaság által valamely más tagállami illetőségű veszteséges társaság részére fizetett osztalékra, amennyiben ez utóbbi anélkül hagy fel tevékenységével, hogy újból nyereségessé válna, miközben egy belföldi illetőségű társaság ilyen helyzetben ténylegesen nem fizet adót ezen osztalék után?

– e rendelkezéseket úgy kell-e értelmezni, hogy olyan adózási szabályok fennállása esetén, amelyek az osztalékokat megkülönböztetik aszerint, hogy belföldi vagy külföldi illetőségűek részére kerülnek-e kifizetésre, össze kell vetni az osztalékok alapján e személyek által viselt tényleges adóterhet, annak megállapítása érdekében, hogy a tőke szabad mozgásának abból eredő korlátozása, hogy e szabályok egyedül a külföldi illetőségűek számára nem teszik lehetővé az osztalékok konkrét megszerzéséhez közvetlenül kapcsolódó költségek levonását, igazolható-e az adó mértékében mutatkozó azon eltéréssel, amely az általános szabályok szerint a belföldi illetőségűekkel szemben későbbi adóév során kiszabott adó és a külföldi illetőségűek részére fizetett osztalékra kivetett forrásadó között fennáll, amennyiben e különbség kompenzálja az adóalapok közötti eltérést a beszedett adó összegének tekintetében?”

IV. A Bíróság előtti eljárás

18. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelmet 2017. szeptember 28-án nyújtották be a Bírósághoz. Írásbeli észrevételeket terjesztett elő a Sofina, a francia, a belga, a német, a holland, a svéd kormány, az Egyesült Királyság kormánya és az Európai Bizottság.

19. 2018. június 25-én tárgyalást tartottak, amelynek során a Sofina, a francia, a német és a svéd kormány, valamint a Bizottság szóbeli észrevételeket terjesztett elő.

V. Elemzés

A. Előzetes észrevételek

20. A kérdést előterjesztő bíróság a kérdéseit már kezdettől a tőke szabad mozgása és az EUMSZ 63. cikk és EUMSZ 65. cikk szemszögéből vizsgálta, mivel a belga Sofina, Rebelco és Sidro társaságok részére olyan francia társaságok fizettek osztalékot, amelyekben nem rendelkeztek akkora mértékű részesedéssel, hogy döntő befolyást gyakorolhassanak e vállalkozásokra. Ugyanakkor az ezt követő indokolás pontosan ugyanaz lenne, ha a letelepedés szabadságáról lenne szó, mivel az érintett osztalékok kifizetésére kizárólag uniós tagállamban letelepedett társaságok között került sor.

21. A kérdést előterjesztő bíróság által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések két olyan, a francia jogszabályokban bevezetett különbséget említenek az osztalékokkal kapcsolatos adóügyi bánásmódra vonatozóan, amely aszerint változik, hogy belföldi illetőségű társaságok által más belföldi illetőségű társaságok, vagy épp ellenkezőleg, külföldi illetőségű társaságok részére történik kifizetés:

– a veszteséges belföldi illetőségű társaságok részére kifizetett osztalékok után abban az esetben és akkor kell adót fizetni, ha és amikor eredményük alapján nyereségessé, vagy újból nyereségessé válnak, míg a francia jogi szabályozás forrásadót ír elő a belföldi illetőségű társaságok által külföldi illetőségű társaságok részére kifizetett osztalékok után, még akkor is, ha veszteségesek. Ennélfogva előfordulhat, hogy az első esetben az érintett társaságok sosem fizetnek adót, illetve adófizetés esetén is likviditási előnyben részesülnek, mivel a külföldi illetőségű társaságok részére kifizetett osztalékok után a forrásadó kivetésére akár ugyanabban az adóévben, akár máskor, szükségszerűen a belföldi illetőségű társaságok részére kifizetett osztalékok adóztatását megelőzően kerül sor. Az eltérő bánásmódban fennálló ezen első különbségről szól az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első és második kérdés, és a harmadik kérdés első része;

– az osztalékok adóalapjának számítása eltérő, mivel a forrásadó a külföldi illetőségű társaságok részére kifizetett osztalék után kivetett forrásadót az osztalékok bruttó összege után kell megfizetni, míg a belföldi illetőségű társaságok részére kifizetett osztalékok nettó összege után kell adózni, az ezen osztalékok megszerzéséhez kapcsolódó költségek levonhatók, amire a külföldi illetőségű társaságok részére kifizetett osztalékok esetén nincsen lehetőség. Ez a bánásmódbeli eltérés a tárgya az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdés első részének.

22. Először tehát az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első és második kérdéssel, valamint az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdés első részével foglalkozom, majd ezután ez utóbbi kérdés fennmaradó részét vizsgálom meg.

B. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első és második kérdésről, valamint az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdés első részéről

1. A Bíróságnak az úgynevezett „külföldre fizetett” osztalékok adóztatására vonatkozó ítélkezési gyakorlata

23. A Bíróság ítélkezési gyakorlata számos olyan ítéletből áll, amelynek tárgyát képező problémakör egy azon körülmény alapján megkülönböztető osztalékadóval kapcsolatos, hogy a belföldi illetőségű osztalékfizető társaság (például egy leányvállalat) egy belföldi részvényes (például egy anyavállalat) vagy épp ellenkezőleg, egy külföldi részvényes részre fizeti ki az osztalékot. Ez utóbbi esetén beszélhetünk tehát „külföldre kifizetett osztalékokról” (outgoing dividends).

24. A Bíróság szerint „a belföldi illetőségű [adóalanyok] részére fizetett osztalékok vonatkozásában tanúsítotthoz képest a külföldi illetőségű [adóalanyok] részére fizetett osztalékok tekintetében tanúsított hátrányos tagállami bánásmód alkalmas arra, hogy visszatartsa a fenti tagállamtól eltérő tagállamban illetőséggel rendelkező társaságokat attól, hogy befektessenek e fenti tagállamban, és az következésképpen az EUMSZ 63. cikk alapján főszabály szerint tiltott módon korlátozza a tőke szabad mozgását” [3].

3 2016. június 2-i Pensioenfonds Metaal en Techniek ítélet (C-252/14, EU:C:2016:402, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

25. Amennyiben egy tagállam egyoldalúan, vagy megállapodás útján adót vet ki a belföldi illetőségű társaságok által nemcsak a belföldi, hanem a külföldi illetőségű részvényeseknek fizetett osztalékra is, e külföldi illetőségű részvényesek helyzete hasonló a belföldi illetőségű részvényesek helyzetéhez.[4]

26. Amennyiben tehát a részvényesek helyzete összehasonlítható, a nemzeti szabályozás „a[z EUM-]Szerződéssel összeegyeztethetetlen intézkedésnek minősül, mivel súlyosabb adóterhet állapít meg a belföldi illetőségű leányvállalatok által a [külföldi illetőségű] anyavállalatok számára fizetett osztalékra, mint a [belföldi illetőségű] anyavállalatok számára fizetett ugyanilyen osztalékra”[5].

27. Ez még inkább igaz, ha a tagállamot el nem hagyó osztalékok után a külföldre fizetett osztalékok adózásához képest csak később kell adózni, vagy ha teljes mértékben adómentesek, míg a külföldre fizetett osztalékok után adót kell fizetni.[6]

28. Az osztalékfizető társaság illetősége szerinti tagállam gyakran forrásadót vet ki a külföldre fizetett osztalékokra. Mindazonáltal önmagában nem ez, a kizárólag a külföldi illetőségű részvényesek részére kifizetett osztalékok után kivetett forrásadó valósítja meg a tőke szabad mozgásának korlátozását,[7] mivel nem egy adóbeszedési módról van szó. Ebből a szempontból az osztalékok két csoportjával szemben alkalmazott általános adójogi bánásmód közötti különbség a lényeges.

29. A Bíróság több ítéletében megállapította a tőkemozgás szabadságának korlátozását, jóllehet az osztalékfizető társaság szerinti tagállam mind a területét el nem hagyó osztalékokra, mind pedig a külföldre fizetett osztalékokra forrásadót vetett ki. Így történt a 2011. október 20-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-284/09, EU:C:2011:670) alapjául szolgáló ügyben, amelyben a forrásadót a Németországban letelepedett osztalékfizető társaságok által kifizetett minden osztalék után előírták, azonban kizárólag a belföldi illetőségű társaságok voltak jogosultak az adójóváírásra, amely akkor is megtérítésre került, ha a végleges jövedelemadó alacsonyabb volt az adójóváírás összegénél, míg a külföldi illetőségű társaságok esetén a forrásadót véglegesen beszedettnek kellett tekinteni.

30. Ez volt a helyzet a 2012. július 12-i Tate & Lyle Investments végzés (C-384/11, nem tették közzé, EU:C:2012:463) alapjául szolgáló ügyben is, amelyben az osztalékból részesülő belföldi illetőségű társaságnak beszámítható és visszaigényelhető forrásadót, míg a külföldi illetőségű társaságnak végleges forrásadót kellett megfizetnie.

31. Szintén ez volt a helyzet a 2015. szeptember 17-i Miljoen és társai ítélet (C-10/14, C-14/14 és C-17/14, EU:C:2015:608) alapjául szolgáló ügyben, amelyben a belföldi illetőségű adóalanyok részesültek a forrásadó visszatérítésének vagy levonásának mechanizmusából, míg a külföldi illetőségű adóalanyok részére a forrásadó végleges adónak minősült.

4 Lásd: 2006. december 12-i Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ítélet (C-374/04, EU:C:2006:773, 68. pont); 2006. december 14-i Denkavit Internationaal és Denkavit France ítélet (C-170/05, EU:C:2006:783, 35. pont); 2007. november 8-i Amurta ítélet (C-379/05, EU:C:2007:655, 38. pont); 2008. május 20-i Orange European Smallcap Fund ítélet (C-194/06, EU:C:2008:289, 78. és 79. pont); 2012. május 10-i Santander Asset Management SGIIC és társai ítélet (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 44. pont).

5 2006. december 14-i Denkavit Internationaal és Denkavit France ítélet (C-170/05, EU:C:2006:783, 39. pont).

6 Lásd: 2007. november 8-i Amurta ítélet (C-379/05, EU:C:2007:655, 61. pont); 2009. június 18-i Aberdeen Property Fininvest Alpha ítélet (C-303/07, EU:C:2009:377, 76. pont).

7 Lásd: 2008. december 22-i Truck Center ítélet (C-282/07, EU:C:2008:762, 38–50. pont); 2012. május 10-i Santander Asset Management SGIIC és társai ítélet (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 43. pont).

32. Más szóval, amint azt a Bíróság a 2012. május 10-i Santander Asset Management SGIIC és társai ítéletben (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286) megállapította, „az EUMSZ 63. cikket és az EUMSZ 65. cikket akként kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely a belföldi eredetű osztalékok forrásadó formájában történő adóztatását írja elő abban az esetben, ha ezen osztalékokat más tagállamban illetőséggel rendelkező [adóalanyok] részére fizetik, *míg az ilyen osztalékokra adómentesség vonatkozik azon [adóalanyok] esetében, amelyek az előbbi államban rendelkeznek illetőséggel*” [8].

2. Ezen ítélkezési gyakorlat alkalmazása az alapügyben szereplő tényállásra

a) A tőke szabad mozgása korlátozásának fennállásáról

33. Az alapügyben szereplő francia szabályozás a veszteséges külföldi illetőségű társaságok részére kifizetett osztalékokra forrásadó formájában vet ki adót, míg a belföldi illetőségű társaságok részére kifizetett osztalékokra csak esetlegesen, minden esetben utólagosan, a társasági adó részeként ír elő adófizetést, abban az adóévben, amikor e társaság nyereségessé válik.

34. Ugyan formálisan nincs szó a veszteséges belföldi illetőségű társaságok részére fizetett osztalékok adómentességéről, ezen osztalékok után csak esetlegesen, és mindenképpen későbbi időpontban, talán sosem kell megfizetni az adót, mivel előfordulhat, hogy az ezen osztalékból részesülő belföldi illetőségű társaság sosem válik nyereségessé, akár meg is szüntetheti a tevékenységét. [9]

35. Következésképpen a jelen ügyben nyilvánvalóan hátrányosabban adóznak a veszteséges külföldi illetőségű társaságok részére kifizetett osztalékok, mivel előfordulhat, hogy a belföldi illetőségű társaságok részére kifizetett osztalékok után sohasem, vagy ha mégis, jóval később kell adót fizetni, ami, amint arra kérdést előterjesztő bíróság kifejezetten hivatkozik az első kérdésében, likviditási hátrányt okozhat a külföldi illetőségű veszteséges társaságok számára.

36. E kérdés összegzéseként úgy vélem, hogy a tőke szabad mozgásának az EUMSZ 63. cikk által főszabály szerint tiltott korlátozását valósítja meg az alapügyben szereplő tagállami szabályozáshoz hasonló szabályozás által létrehozott rendszer.

b) A helyzetek összehasonlíthatóságáról és a tőke szabad mozgása korlátozásának igazolására alkalmas közérdeken alapuló nyomós ok fennállásáról

37. Az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdése a) pontjának megfelelően a 63. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek.

38. Amint arra a jelen indítványom 26. pontjában rámutattam, a Bíróság ítélkezési gyakorlata egyértelmű: amennyiben egy tagállam adót vet ki egy belföldi illetőségű társaság által nemcsak a belföldi, hanem a külföldi illetőségű részvényeseknek fizetett osztalékokra is, e külföldi illetőségű részvényesek helyzete hasonló a belföldi illetőségű részvényesek helyzetéhez.

8 Ezen ítélet 55. pontja, kiemelés tőlem.

9 A Bíróság kétségkívül kimondta, hogy még ha az anyavállalatnak kifizetett osztalékok nem is társaságiadó-kötelesek a kifizetésük adóévében, „az anyavállalat veszteségének [a kapott osztalék mértékéig történő] csökkentése azzal járhat, hogy az anyavállalatot ezen osztalékok után közvetve megadóztatják a következő adóévekben, amennyiben azokban nyereséget ér el” (lásd: 2009. február 12-i Cobelfret ítélet, C-138/07, EU:C:2009:82, 40. pont). Mindazonáltal a Bíróság, amikor elfogadta az adóztatás későbbi adóévre történő halasztásának lehetőségét, egy teljes mértékben eltérő kérdéssel foglalkozott, vagyis azzal, hogy fennáll-e a gazdasági kettős adóztatás lehetősége olyan, külföldi illetőségű társaság által belföldi illetőségű társaság részére kifizetett osztalékok esetén, amelyek után a kifizetésükkor már adót vetettek ki (lásd: 2011. február 10-i Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen ítélet, C-436/08 és C-437/08, EU:C:2011:61, 158. pont). A Bíróság egy hasonló lehetőséget az anya- és leányvállalatokra vonatkozó irányelvvel ellentétesnek nyilvánított.

39. „[A] releváns helyzet eltérésével [tehát] nem igazolható”[10] az alapügyben szereplő francia szabályozás által létrehozott eltérő bánásmód.

c) Az igazolásról

40. A francia kormány a Bíróság előtt két igazolásra, a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyának megőrzésének szükségességére és az adóbeszedés hatékonysága biztosításának szükségességére hivatkozik.

41. Ugyan az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása megőrzésének szükségessége különösen akkor fogadható el, ha a szóban forgó rendszer olyan magatartások megakadályozására irányul, amelyek alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a tagállamnak a területén végzett tevékenységekre vonatkozó adóztatási joghatósága gyakorlását,[11] mindenekelőtt megállapítom, hogy, mivel az alapügyben szereplő francia szabályozás a belföldi társaságok részére fizetett osztalékokhoz képest a külföldre fizetett osztalékok hátrányosabb adózásához (vagy legalábbis likviditási hátrányhoz) vezet, rá kell mutatnom, hogy a francia kormány nem ad magyarázatot arra, hogy egy ilyen adóztatás mennyiben szükséges az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának megőrzéséhez, amikor ez a cél kevésbé hátrányosan megkülönböztető eszközökkel, például a belföldi és a külföldi illetőségű társaságok részére fizetett osztalékokra egyaránt kivetett forrásadóval is elérhető lenne.

42. Emellett, mivel az alapügyben szereplő francia szabályozás a belföldi illetőségű társaságok részére kifizetett osztalékok adómentességéhez vezethet, emlékeztetni kell arra, hogy ha valamely tagállam úgy döntött, hogy nem adóztatja a belföldi illetőségű kedvezményezettek belföldi eredetű osztalékait, nem hivatkozhat a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyának megőrzéséhez fűződő követelményre a külföldi illetőségű kedvezményezettek ilyen jövedelmei adóztatásának igazolása érdekében.[12]

43. Végül megjegyzem, hogy a Francia Köztársaság ténylegesen gyakorolta adóztatási joghatóságát a külföldi illetőségű társaságok részére kifizetett osztalékokkal kapcsolatban, e társaságoknak egyébként nem állt módjában olyan másik nemzeti adórendszert választani, amely ugyanezeken osztalékokra vonatkozóan kedvezőbb adózást biztosított volna.

44. Az alapügyben szereplő francia szabályozás az adóbeszedés hatékonyságának biztosítására tekintettel sem igazolható, mivel ez az indok nem igazolhatja azt az adóztatást, amely lényegében a külföldi illetőségűeket terheli.[13]

45. A fenti okokból azt javaslom, hogy a Bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első és második kérdésre, valamint az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdés első részére azt a választ adja, hogy az EUMSZ 63. cikket és az EUMSZ 65. cikket akként kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely a veszteséges külföldi illetőségű társaságok részére kifizetett osztalékok forrásadó formájában történő adóztatását írja elő, míg a hasonló belföldi illetőségű társaságok a belföldi eredetű osztalékok után nem adóznak mindaddig, amíg veszteségesek maradnak.

10 2012. május 10-i Santander Asset Management SGIIC és társai ítélet (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 44. pont).

11 Lásd: 2012. május 10-i Santander Asset Management SGIIC és társai ítélet (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

12 Lásd: 2012. május 10-i Santander Asset Management SGIIC és társai ítélet (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

13 Lásd analógia útján: 2012. május 10-i Santander Asset Management SGIIC és társai ítélet (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 49. pont).

C. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdés második részéről

46. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdés második részével a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy a belföldiek, illetve a külföldiek részére kifizetett osztalékok tényleges adóterhét figyelembe véve, a tőke szabad mozgásának abból eredő korlátozása, hogy egy nemzeti szabályozás egyedül a külföldi illetőségűek számára nem teszi lehetővé az osztalékok megszerzéséhez közvetlenül kapcsolódó költségek levonását, igazolható-e azon eltéréssel, amely az általános szabályok szerint a belföldi illetőségűekkel szemben egy későbbi adóév során [14] kiszabott adó mértéke (33,33%) és a külföldi illetőségűek részére fizetett osztalékra kivetett forrásadó (15%) között fennáll, amennyiben e különbség kompenzálja az adóalapok közötti eltérést a beszedett adó összegének tekintetében.

1. Az elfogadhatóságról

47. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint egy tagállam bírósága által az uniós jogra vonatkozóan előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések releváns voltát vélelmezni kell, így a Bíróság csak akkor tagadhatja meg e kérdések megválaszolását, ha az uniós rendelkezés értelmezése vagy érvényességének értékelése nyilvánvalóan semmilyen összefüggésben nincs az alapügy tényállásával vagy tárgyával, ha a probléma hipotetikus jellegű, vagy ha nem állnak a Bíróság rendelkezésére azok a ténybeli vagy jogi elemek, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az elé terjesztett kérdésekre hasznos választ adhasson. [15]

48. Az Egyesült Királyság kormánya szerint ez a kérdés hipotetikus jellegű, mivel az alapügyben szereplő belga társaságok egyetlen olyan, az osztalékok megszerzéséhez közvetlenül kapcsolódó költséget sem jelöltek meg, amelyet a forrásadó mértékének számításakor nem vonhattak le. Így a harmadik kérdés első része a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő jogvita elbírálása szempontjából nem releváns.

49. A tárgyaláson a Sofina azt állította, hogy a Rebelcoval és a Sidroval együtt ténylegesen kérték a portfóliókezelési tevékenységükhöz kapcsolódó valamennyi költségüknek, vagyis a francia társaságokban fennálló részesedésük megszerzésével, megőrzésével és kezelésével járó összes költségnek, valamint az e részesedésekből szükségszerűen következő adóterheknek az osztalékok adóalapjából történő levonását.

50. Mivel egy levonásra irányuló kérelemről van szó, úgy vélem, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdés második része releváns.

51. Ezzel szemben a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a kérelem olyan költségek levonására vonatkozik-e, amelyek megegyeznek a belföldi eredetű osztalékokból részesülő belföldi illetőségű társaságok által levonható költségekkel [16] és *közvetlenül kapcsolódnak-e* az alapügyben szereplő jövedelem konkrét megszerzéséhez. [17]

14 Emlékeztetek arra, előfordulhat, hogy az adófizetésre sohasem kerül sor.

15 Lásd: 2013. február 26-i Melloni ítélet (C-399/11, EU:C:2013:107, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2015. június 16-i Gauweiler és társai ítélet (C-62/14, EU:C:2015:400, 25. pont).

16 Lásd: 2011. március 31-i Schröder ítélet (C-450/09, EU:C:2011:198, 40. pont); 2015. szeptember 17-i Miljoen és társai ítélet (C-10/14, C-14/14 és C-17/14, EU:C:2015:608, 57. pont); 2016. július 13-i Brisal és KBC Finance Ireland ítélet (C-18/15, EU:C:2016:549, 44. és 45. pont).

17 Lásd: 2012. november 22-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-600/10, nem tették közzé, EU:C:2012:737, 20. pont); 2015. szeptember 17-i Miljoen és társai ítélet (C-10/14, C-14/14 és C-17/14, EU:C:2015:608, 58. és 59. pont); 2016. július 13-i Brisal és KBC Finance Ireland ítélet (C-18/15, EU:C:2016:549, 46. pont).

2. Az ügy érdeméről

a) A tőke szabad mozgása korlátozásának fennállásáról

52. Amint azt a Bizottság megállapítja, a kérdést előterjesztő bíróság helyesen abból az előfeltevésből indul ki, hogy a tőke szabad mozgásának korlátozását valósítja meg a külföldre fizetett osztalékok megszerzéséhez közvetlenül kapcsolódó költségek levonásának megtagadása, ha hasonló levonás lehetséges a belföldi illetőségű társaságok részére fizetett osztalékokkal kapcsolatban.[18] Ez a bánásmódbeli eltérés ugyanis alkalmas arra, hogy elriassza a más tagállamokban letelepedett társaságokat a francia társaságokba történő befektetésektől.

b) Az igazolásról

1) A helyzetek összehasonlíthatóságáról

53. Meg kell említenem, hogy „a Bíróság korábban már kimondta, hogy a valamely tagállamban adóköteles jövedelmet eredményező tevékenységgel közvetlen összefüggésben álló működési költségek vonatkozásában a belföldi illetőségű adóalanyok és az említett tagállamban külföldi illetőségű adóalanyok összehasonlítható helyzetben vannak”[19].

54. Ezzel összefüggésben megállapította, hogy ha a belföldi illetőségű társaságokra alkalmazott adóztatási módszer teszi az osztalék megszerzésével közvetlen összefüggésben álló költségek figyelembevételét, „úgy az ilyen költségek figyelembevételét engedélyezni kell a külföldi illetőségű [társaságok] számára is”[20].

55. Ebben az összefüggésben a tőkemozgás szabadságának ehhez hasonló korlátozása „nem igazolható olyan körülménnyel, hogy a külföldi illetőségű [társaságokra] alacsonyabb adómértéket alkalmaznak, mint a belföldi illetőségű [társaságokra]”[21]. Felesleges tehát a belföldi és a külföldi tásaságok részére kifizetett osztalékok tényleges adóterheinek összehasonlítása, mivel még ha a külföldi illetőségű társaságokra alkalmazandó adó mértéke alacsonyabb is a belföldi illetőségű társaságokra alkalmazandó adó mértékénél, a belföldi illetőségű társaságok által levonható költségek összege bizonytalan, és nincs jele annak, hogy megegyezne a belföldi és a külföldi társaságok által fizetendő adó közötti különbség összegével.

18 Lásd: 2011. március 31-i Schröder ítélet (C-450/09, EU:C:2011:198, 40. pont); 2015. szeptember 17-i Miljoen és társai ítélet (C-10/14, C-14/14 és C-17/14, EU:C:2015:608, 57. pont).

19 2016. június 2-i Pensioenfonds Metaal en Techniek ítélet (C-252/14, EU:C:2016:402, 64. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

20 2016. június 2-i Pensioenfonds Metaal en Techniek ítélet (C-252/14, EU:C:2016:402, 65. pont). Lásd még ebben az értelemben: 2003. június 12-i Gerritse ítélet (C-234/01, EU:C:2003:340, 27. és 28. pont); 2007. február 15-i Centro Equestre da Lezíria Grande ítélet (C-345/04, EU:C:2007:96, 23. pont); 2012. november 8-i Bizottság kontra Finnország ítélet (C-342/10, EU:C:2012:688, 37. pont [ez az ítélet osztalékokról szól]); 2016. július 13-i Brisal és KBC Finance Ireland ítélet (C-18/15, EU:C:2016:549, 45. pont).

21 Lásd:2016. július 13-i Brisal és KBC Finance Ireland ítélet (C-18/15, EU:C:2016:549, 33. pont).

2) A közérdeken alapuló nyomós okokról

56. A francia kormány fenntartja, hogy az adóbeszedés hatékonyságának biztosítására tekintettel igazolható a külföldi illetőségű társaságok részére kifizetett osztalékok bruttó összegére (a belföldi illetőségű társaságok részére kifizetett osztalékok esetével ellentétben, amelyek a nettó összegük után adóznak) az osztalékok megszerzéséhez közvetlenül kapcsolódó költségek levonásának lehetősége nélkül történő adókivetés. [22]

57. Mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy jóllehet a Bíróság már kimondta, hogy az ilyen cél közérdeken alapuló nyomós oknak minősül, amely alkalmas a szolgáltatásnyújtás szabadsága valamely tagállami adójogi szabályozás általi korlátozásának igazolására, [23] azonban ehhez még az is szükséges, hogy az ilyen korlátozás alkalmazása alkalmas legyen az elérni kívánt célkitűzés megvalósítására, és ne lépje túl a cél eléréséhez szükséges mértéket. [24] Ezek az elvek természetesen a tőke szabad áramlására vonatkozó jelen ügyre is átültethetőek.

58. A jelen ügyben a francia kormány a 2015. november 19-i Hirvonen ítélet (C-632/13, EU:C:2015:765) 46. és 47. pontja alapján azt állítja, hogy a költségek levonása elismerésének megtagadása a forrásadórendszer elválaszthatatlan velejárójaként elfogadható, mivel ez egyaránt célozza a forrás szerinti tagállam adóhatósága feladatainak egyszerűsítését, valamint a külföldi illetőségű adóalany tehermentesítését. Így a francia kormány megjegyzi, hogy az adóhatóság mentesül azon feladattól, hogy adót szedjen be a külföldi illetőségű adóalanytól, és ez utóbbi mindenfajta együttműködési kötelezettségtől mentesül abban az értelemben, hogy nem köteles megismernie a francia adórendszert ahhoz, hogy a Franciaországban szerzett jövedelmeire vonatkozóan francia nyelvű adóbevallást készíthessen a francia adóhatóság számára. Végül a francia kormány szerint az osztalékokhoz kapcsolódó költségeknek a levonása azon egyszerűsítés ellen hatna, amelyre a forrásadórendszer törekszik, mivel a forrásadót az osztalékfizető társaságokra vetik ki, amelyek nem ismerhetik a külföldi illetőségű társaságot terhelő, és az osztalék megszerzésével kapcsolatos költségeket.

59. Ez az érv véleményem szerint nem állja meg a helyét.

60. Először is, attól a körülménytől eltekintve, hogy a 2015. november 19-i Hirvonen ítélet (C-632/13, EU:C:2015:765) eltávolodott a 2010. március 18-i Gielen ítélettől (C-440/08, EU:C:2010:148) és a 2013. február 28-i Beker és Beker ítélettől (C-168/11, EU:C:2013:117), amelyek nem fogadták el valamely hátrányos megkülönböztetés igazolására azt a tényt, hogy egy nemzeti szabályozás a külföldi illetőségű adóalanyok kérésére egy alternatív és az uniós joggal összeegyeztethető adóztatási rendszert biztosított, a Hirvonen ítéletben tárgyalt ügy a jelen ügyben szereplőtől teljes mértékben eltérő helyzetről szólt. [25]

61. A 2015. november 19-i Hirvonen ítélet (C-632/13, EU:C:2015:765) alapjául szolgáló ügyben egy olyan svéd törvényről volt szó, amely a külföldi illetőségű adóalanyokra vonatkozó, a 2004. július 1-jei Wallentin-ítéletben (C-169/03, EU:C:2004:403) megállapított korlátozás megszüntetésére irányul, lehetővé téve ezen adóalanyok számára, hogy vagy a belföldi illetőségű adóalanyokra alkalmazandó adózási rendszert, vagy a külföldi illetőségű jogalanyokra vonatkozó forrásadórendszert válasszák.

22 Ez az igazolás nagymértékben hasonlít az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségességével kapcsolatos igazolásra, egy olyan általános közérdeken alapuló nyomós okra, amely a tőke szabad mozgását veszélyeztető ügyekben a Bíróság által folytatott elemzések tárgyát képezte. Ezt az igazolást a tagállamok közötti tőkeátruházások kapcsán minden esetben mindaddig elutasította, amíg a közvetlen és közvetett adóztatás területén nyújtott kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi rendeletet (HL 1977. L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.) kellett alkalmazni (lásd ebben az értelemben: 2014. január 23-i Bizottság kontra Belgium ítélet, C-296/12, EU:C:2014:24, 42–45. pont; 2013. június 6-i Bizottság kontra Belgium ítélet, C-383/10, EU:C:2013:364, 50–60. pont). Jelenleg ugyanez a helyzet az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről és a 77/799/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2011. február 15-i 2011/16/EU tanácsi irányelv (HL 2011. L 64., 1. o.) esetén.

23 Lásd: többek között: 2006. október 3-i FKP Scorpio Konzertproduktionen ítélet (C-290/04, EU:C:2006:630, 35. és 36. pont.); 2016. július 13-i Brisal és KBC Finance Ireland ítélet (C-18/15, EU:C:2016:549, 39. pont).

24 Lásd: 2012. október 18-i X ítélet (C-498/10, EU:C:2012:635, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

25 Lásd: 2015. november 19-i Hirvonen ítélet (C-632/13, EU:C:2015:765, 37–40. pont).

62. A Bíróság, miután megállapította, hogy ez utóbbi rendszer végső soron összességében kedvezőbb a külföldi illetőségű társaságok számára,[26] kimondta, hogy „az, hogy a jövedelmük legnagyobb részét a forrásállamból szerző, külföldi illetőségű adóalanyoktól, akik a forrásadórendszert választották, a jövedelemadózás keretében megtagadják, hogy ugyanolyan személyes levonásokat érvényesítsenek, mint amilyenek a belföldi illetőségű személyeket az általános adórendszer keretében megilletnek, nem valósít meg az EUMSZ 21. cikkbe ütköző hátrányos megkülönböztetést, amennyiben a külföldi illetőségű adóalanyok nincsenek összességében nagyobb adótehernek kitéve annál, mint amilyen az ő helyzetükkel összehasonlítható helyzetben lévő belföldi illetőségű adóalanyok, valamint a velük azonos megítélés alá tartozó személyek jövedelmeit terheli”[27].

63. Véleményem szerint 2010. március 18-i Gielen ítéleten (C-440/08, EU:C:2010:148) és a 2013. február 28-i Beker és Beker ítéleten (C-168/11, EU:C:2013:117) alapuló ítélkezési gyakorlatot kellene megtartani. Másfelől, a Bíróság által a 2015. november 19-i Hirvonen ítéletben (C-632/13, EU:C:2015:765) kifejtett indokolást vitathatónak látom, mivel egy hátrányos megkülönböztetés fennállása nem függ az adóalany összes jövedelmétől, és „az adózók két csoportjával szembeni eltérő bánásmód az EUSZ-Szerződés értelmében hátrányos megkülönböztetésnek minősülhet, amennyiben e csoportok között nem áll fenn olyan objektív különbség, amely e tekintetben az eltérő bánásmódot megalapozhatná”[28].

64. Ennek fényében feltételezem, hogy a Bíróság által a 2015. november 19-i Hirvonen ítéletben (C-632/13, EU:C:2015:765) elfogadott álláspontot minden bizonnyal az a törekvés vezette, hogy a külföldi illetőségű adóalanynak ne tegye lehetővé a „csemegézést” („cherry picking”), vagyis azt, hogy a két különböző adózási rendszer legkedvezőbb elemeinek alkalmazását követelhesse. Amennyiben tehát a Bíróság abból indult ki, hogy a külföldi illetőségű személyekre alkalmazandó adózási rendszer összességében kedvezőbb, mint a belföldi illetőségű személyekre alkalmazandó rendszer, ennek az volt az oka, hogy a svéd jog lehetővé tette a külföldi illetőségű adóalanyok számára, hogy teljes egészében a belföldi illetőségű jogalanyokra alkalmazandó adózási rendszert válasszák.[29]

65. Az alapügyben szereplő francia szabályozás azonban semmilyen választási lehetőséget nem biztosít a külföldi illetőségű társaságoknak. Ennek következtében a külföldi illetőségű társaságok nem „csemegéznek”, hanem épp ellenkezőleg, egyenlő bánásmódot igyekeznek elérni, amikor azt kérik, hogy az osztalékok megszerzéséhez közvetlenül kapcsolódó költségeket levonhassák, amire a belföldi illetőségű társaságoknak lehetőségük van.

66. Másodszor, ha az osztalékok megszerzéséhez közvetlenül kapcsolódó költségeknek a külföldi illetőségű adóalanyok általi levonása adminisztratív terhet jelent a francia adóhatóságok számára, ez értelemszerűen érvényes a belföldi illetőségű adóalanyokra is.[30]

67. Harmadszor, amint arra a Bíróság a 2016. július 13-i Brisal és KBC Finance Ireland ítélet (C-18/15, EU:C:2016:549) 43. pontjában emlékeztetett, az osztalékból részesülő külföldi illetőségű adóalany feladata „annak eldöntése, hogy célszerűnek tartja-e, hogy erőfeszítéseket tegyen azon műszaki költségek valódiságának és összegének bizonyítására szánt dokumentumok kiállítása és lefordítása érdekében, amelyek levonását kéri”.

26 Lásd: 2015. november 19-i Hirvonen ítélet (C-632/13, EU:C:2015:765, 43. pont).

27 2015. november 19-i Hirvonen ítélet (C-632/13, EU:C:2015:765, 49. pont).

28 Lásd: 2010. március 18-i Gielen ítélet (C-440/08, EU:C:2010:148, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 Lásd ebben az értelemben: a Hünnebeck ügyre vonatkozó indítványom (C-479/14, EU:C:2016:100, 40–43. pont).

30 Lásd ebben az értelemben: 2016. július 13-i Brisal és KBC Finance Ireland ítélet (C-18/15, EU:C:2016:549, 41. pont).

68. Negyedszer és utolsósorban, még ha el is fogadnám, hogy nem túl hatékony arra kérni az osztalékfizető társaságot, hogy csökkentse az osztaléknak a külföldi illetőségű adóalany általi megszerzéséhez közvetlenül kapcsolódó költségeket, a Bíróság már megállapította, hogy a levonáshoz való jog a forrásadó kivetését követően a forrásadó egy részének visszatérítésében nyilvánul meg. [31]

69. A fenti okokból azt javaslom, hogy a Bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdés második részére azt a választ adja, hogy a tőke szabad mozgásának egy olyan nemzeti szabályozásból eredő korlátozása, mint amilyen a jelen ügyben szerepel, és amely egyedül a külföldi illetőségűek számára nem teszi lehetővé az osztalékok konkrét megszerzéséhez közvetlenül kapcsolódó költségek levonását, nem igazolható sem azon eltéréssel, amely az általános szabályok szerint a belföldi illetőségűekkel szemben egy későbbi adóév során kiszabott adó mértéke és a külföldi illetőségűek részére fizetett osztalékra kivetett forrásadó között fennáll, sem az adóbeszedés hatékonysága biztosításának szükségességével.

VI. Végkövetkeztetés

70. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a következőképpen válaszoljon a Conseil d'État (államtanács, Franciaország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre:

1) Az EUMSZ 63. cikket és az EUMSZ 65. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely a veszteséges külföldi illetőségű társaságok részére kifizetett osztalékok forrásadó formájában történő adóztatását írja elő, míg a hasonló belföldi illetőségű társaságok a belföldi eredetű osztalékok után nem adóznak mindaddig, amíg veszteségesek maradnak.

2) A tőke szabad mozgásának egy olyan nemzeti szabályozásból eredő korlátozása, amely egyedül a külföldi illetőségűek számára nem teszi lehetővé az osztalékok megszerzéséhez közvetlenül kapcsolódó költségek levonását, nem igazolható sem azon eltéréssel, amely az általános szabályok szerint a belföldi illetőségűekkel szemben egy későbbi adóév során kiszabott adó mértéke és a külföldi illetőségűek részére fizetett osztalékra kivetett forrásadó között fennáll, sem az adóbeszedés hatékonysága biztosításának szükségességével.

31 Lásd: 2016. július 13-i Brisal és KBC Finance Ireland ítélet (C-18/15, EU:C:2016:549, 42. pont).