L. A. GEELHOED
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2006. április 27. [1]

I – Bevezetés

1. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelmében a francia *Conseil d'Etat* (Államtanács) arra vár választ, hogy ellentétes-e az EK 43. cikkel az olyan tagállami osztalékadórendszer, amely szinte teljes mértékben adómentességet biztosít a belföldi illetőségű anyavállalatoknak fizetett osztalékok esetében ezen anyavállalatok számára, míg a külföldi illetőségű anyavállalatoknak külföldre fizetett osztalékokat gazdasági kettős adóztatással sújtja, amelyet valójában nem mérsékel a vonatkozó kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény (KAE) alkalmazása.

2. Mivel a jelen ügy külföldre fizetett osztalékok valamely tagállam általi kezelését érinti, ismét felveti az EK 43. cikk értelmében a forrásországra háruló kötelezettségek terjedelmét. E kérdéssel már részben foglalkoztam a C-374/04. sz., Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation [2] ügyre vonatkozó indítványomban.

II – Jogi háttér

A – *A tényállás idején hatályos francia jog*

3. A francia általános adókódex (*Code general des impôts*, a továbbiakban: CGI) 119a. cikkének (2) bekezdése előírta, hogy a CGI 108–117a. cikkében említett jövedelemre – amely a részesedésekből származó jövedelmet is magában foglalja – a CGI 187. cikkének (1) bekezdésében meghatározott mértékű forrásadót kell kivetni, ha a jövedelem jogosultja nem Franciaországban rendelkezik adójogi illetőséggel vagy székhellyel. A CGI 187. cikkének (1) bekezdése

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – A Bíróság előtt folyamatban lévő, C-374/04. sz., Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyre vonatkozó, 2006. február 23-i indítvány.

25%-ban határozta meg e forrásadó mértékét. Mindazonáltal egyes KAE-k mérséklik a forrásadó mértékét.

4. Amennyiben francia leányvállalat fizetett osztalékot francia anyavállalatnak, nem vontak le forrásadót. Továbbá a CGI 145. cikke (1) bekezdésének értelmében az általános adókulccsal számított francia társasági adó alá tartozó társaságok és egyéb szervezetek a franciaországi székhelyük vagy telephelyük miatt a CGI 216. cikkében meghatározott, az úgynevezett anyavállalatokra irányadó adórendszerbe tartoztak. E cikk jelen ügyre alkalmazandó változata lényegében azt írta elő, hogy az anyavállalatok az anyavállalatokra irányadó rendszer alá sorolható, és a CGI 145. cikkének hatálya alá tartozó osztalékok után szinte teljesen adómentesek: az anyavállalat részesedésekből származó, az adójóváírásokat is tartalmazó összbevételének (a kiadások és költségek egy részét megtestesítő) 5%-a kivételével az ilyen osztalékokat le kellett vonni az anyavállalat összes adóköteles jövedelméből.

B – *Franciaország és Hollandia között a kettős adóztatás elkerüléséről 1973. március 16-án létrejött egyezmény*

5. A francia–holland KAE 10. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy az egyik államban illetőséggel rendelkező társaság által valamely másik államban illetőséggel rendelkezőnek fizetett osztalékok az utóbbi államban adókötelesek. Mindazonáltal a KAE 10. cikkének (2) bekezdése úgy rendelkezik, hogy az ilyen osztalékok az osztalékfizető társaság illetősége szerinti államban is adóztathatók az osztalék bruttó összegének legfeljebb 5%-a erejéig, ha az osztalék jogosultja olyan részvénytársaság („*société par actions*") vagy korlátolt felelősségű társaság („*société à responsabilité limité*"), amely az osztalékfizető társaság tőkéjében legalább 25%-os közvetlen részesedéssel rendelkezik.

6. A francia–holland KAE 24. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy a kettős adóztatás elkerülése érdekében Hollandia az adóalapba sorolhatja a KAE rendelkezései szerint Franciaországban adóköteles jövedelmet vagy vagyont. A KAE 24. cikkének (3) bekezdése lényegében úgy rendelkezik, hogy a 24. cikk (1) bekezdése szerint a holland adóalapba tartozó, és többek között a KAE 10. cikke (2) bekezdése alapján adóköteles jövedelmet illetően Hollandia adójóváírást biztosít a francia eredetű osztalékokra kivetett francia forrásadó tekintetében az ezen osztalékok után egyébként fizetendő holland adó összegének az erejéig.

III – A tényállás és az eljárás

7. A Denkavit International BV holland társaságnak a tényállás megvalósulása idején két francia leányvállalata volt: az Agro finances SARL, amelyben 99,9%-os volt a részesedése, és a Denkavit France SARL, amelyben 50%-os részesedéssel rendelkezett. A Denkavit France tőkéjének másik 50%-ával az Agro Finance rendelkezett, ami azt jelenti, hogy a Denkavit International irányítása alatt állt az Agro Finance és a Denkavit France szinte teljes tőkéje. Az 1987–1989. év során e két társaság 14,5 millió francia frankot kitevő osztalékot fizetett a Denkavit Internationalnek. A francia adójogszabályoknak a francia–holland KAE-vel összefüggésben értelmezett rendelkezései alkalmazásában ezen osztalékok 5%-os forrásadó alá tartoztak.

8. Bár az előzetes döntéshozatalra utaló végzésben nem szerepel kifejzetten, nem vitatott, hogy a holland jog szerint a francia leányvállalat által a holland anyavállalatnak – mint például a Denkavit Internationalnek – fizetett osztalékok után az anyavállalat mentesül Hollandiában az adó alól.

9. A Denkavit International és a Denkavit France a francia adóhatóság előtt vitatta az 5%-os francia forrásadót azon az alapon, hogy az az EK 43. cikkbe, valamint a francia–holland KAE 25. cikkében foglalt hátrányos megkülönböztetés tilalmáról szóló kikötésbe ütközik.

10. E panasz elutasítását követően a társaságok keresetet indítottak a Nantes Administrative Court (nantes-i közigazgatási bíróság) előtt, amely 1997. április 10-i ítéletével az adó visszatérítését elrendelve helyt adott kérelmüknek azon az alapon, hogy a forrásadó levonása az EK 43. cikkbe ütközött. A francia gazdasági, pénzügyi és ipari miniszter fellebbezést nyújtott be az Administrative Court of Appeal of Nantes-hoz (nantes-i közigazgatási fellebbviteli bíróság), amely megsemmisítette az ítéletet, és megerősítette a kivetett forrásadó érvényességét. A Denkavit International és a Denkavit France keresetet nyújtott be e határozat ellen a Conseil d'Etat-hoz, amely 2004. december 15-i határozatával előzetes döntéshozatal iránt az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1. A letelepedés szabadságának elve alapján kifogásolható-e az olyan szabály, amely a Franciaországban illetőséggel nem rendelkező anyavállalatra, az osztalék jogosultjára hárítja az adózás terhét, míg a Franciaországban illetősséggel rendelkező anyavállalatokat e teher alól mentesíti?

2. Önmagában a letelepedés szabadságának elve alapján kifogásolható-e a forrásadózás ilyen szabálya, vagy mivel Franciaország és egy másik tagállam között a forrásadózást lehetővé tévő adóegyezmény akként rendelkezik, hogy e másik tagállamban a fizetendő adóba beszámítható a kifogásolt szabály szerint viselendő adóteher, figyelembe kell-e venni ezen egyezményt annak eldöntése

során, hogy e rendelkezés összhangban van-e a letelepedés szabadságának elvével?

3. Feltéve, hogy a második kérdésben ismertetett két lehetőség közül a másodikat kell elfogadni, a fent említett egyezmény létezése elegendő-e ahhoz, hogy a kifogásolt szabályt a vállalkozásokra következményekkel nem járó olyan mechanizmusnak lehessen tekinteni, amely a két érintett tagállam között megosztja az adóztatást, vagy tekintettel azon körülményre, hogy a Franciaországban illetőséggel nem rendelkező anyavállalat számára lehetetlen az ezen egyezményben előírt beszámítás érvényesítése, úgy kell-e tekinteni, hogy e szabály nem egyeztethető össze a letelepedés szabadságának elvével?"

IV – Elemzés

11. Előzetesen megállapítom, hogy a jelen ügyben felmerült tényállás 1987 és 1989 között következett be, azaz a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló 90/435 irányelv [3] (anya- és leányvállalat irányelv) 1990. július 23-i elfogadását megelőzően. Ezen irányelv eredeti változata 5. cikkének (1) bekezdése [4] előírja, hogy azon nyereség, amelyet a leányvállalat oszt fel az anyavállalata számára, mentesül a forrásadó alól, ha az utóbbi legalább 25% részesedéssel rendelkezik a leányvállalat alaptőkéjében. A 8. cikkben kötelezték a tagállamokat arra, hogy 1992. január 1-jéig – azaz a jelen ügyben felmerült tényállás bekövetkezte utáni időpontig – ültessék át nemzeti jogrendszereikbe az irányelvet. Következésképpen nem alkalmazható a jelen esetben az anya- és leányvállalat irányelv.

12. Megjegyzem továbbá, hogy mivel a vonatkozó időszakban a Denkavit International irányítása alatt állt az Agro Finance és a Denkavit France tőkéjének legnagyobb része, az ügyben nem az EK 56. cikkel, hanem egyértelműen az EK 43. cikkel való összeegyeztethetőség merül fel. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a letelepedési szabadságával él a valamely tagállamban illetőséggel rendelkező olyan társaság, amely másik tagállamban illetőséggel rendelkező társaság tőkéjében olyan részesedéssel rendelkezik, amely egyértelműen befolyásolja ez utóbbi döntéseit, és lehetővé teszi, hogy meghatározza az utóbbi társaság tevékenységeit. [5]

A – *Az első kérdésről*

13. Első kérdésével a nemzeti bíróság arra vár választ, hogy ellentétes-e a letelepedés

3 – A különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv (HL 1990. L 225., 6. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.).

4 – E cikket módosította a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló 90/435/EGK irányelv módosításáról szóló, 2003. december 22-i 2003/123/EK tanácsi irányelv (HL 2004. L 7., 41. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 2. kötet, 3. o.)

5 – Lásd a C-251/98. sz. Baars-ügyben 2000. április 13-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-2787 o.] 22. pontját és a fenti 2. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyre vonatkozó indítványom 27. pontját.

szabadságának elvével az olyan szabály, amely a Franciaországban illetőséggel nem rendelkező anyavállalatra, az osztalék jogosultjára hárítja az adózás terhét, míg a Franciaországban illetősséggel rendelkező, osztalékra jogosult anyavállalatokat e teher alól mentesíti.

14. A jelen ügy tényállása alapján a nemzeti bíróság lényegében arra vár választ, hogy elméletileg ellentétes-e az EK 43. cikkel, ha Franciaország forrásadót vet ki a francia leányvállalat által holland anyavállalatnak fizetett osztalékokra, míg semmilyen hasonló adót nem vet ki a francia leányvállalat által francia anyavállalatnak fizetett osztalékokra.

15. E kérdése megválaszolásakor az elemzés egyértelműsége érdekében fontos különbséget tenni az adóztatásnak a leányvállalat felosztott nyeresége kapcsán elméletileg felmerülő különböző szintjei között. Először is megadóztatható e nyereség társasági adó formájában a leányvállalatnál. Másodszor megadóztatható a nyereség a felosztáskor a részvényesnél (anyavállalat), az osztalékok kifizetésekor jövedelemadó formájában és/vagy az osztalékfizető társaságnál forrásadó keretében.

16. E két lehetséges adóztatási szint egyrészt gazdasági kettős adóztatáshoz (ugyanazon jövedelem kettős adóztatása két különböző adóalanynál), másrészt pedig jogi kettős adóztatáshoz vezethet (ugyanazon jövedelem kettős adóztatása ugyanazon adóalanynál). Gazdasági kettős adóztatásról van szó, ha például ugyanazon nyereségre először a társaságnál vonnak le adót társasági adó formájában, majd másodszor pedig a részvényesnél jövedelemadó formájában. Jogi kettős adóztatás áll fenn, ha például valamely részvényesnél ugyanazon nyereség tekintetében különböző államok először forrásadót, majd jövedelemadót vonnak le.

17. A jelen ügyben a francia leányvállalatok által a francia anyavállalatoknak fizetett osztalékok esetében az osztalékadóra vonatkozó francia rendszer az osztalékok tekintetében szinte teljesen megakadályozza gazdasági kettős adóztatás kialakulását, mivel kizárólag egyszer von le adót – a leányvállalat nyereségére kivetett társasági adó formájában – és szinte teljes mértékben mentesíti azokat az anyavállalat szintjén történő adóztatás alól.

18. A francia leányvállalatok által a holland anyavállalatoknak fizetett osztalékok esetében azonban a francia rendszer – szigorúan tekintve és figyelmen kívül hagyva a francia–holland KAE hatásait, amint azt a nemzeti bíróság első kérdésének megfogalmazása megköveteli – ezen osztalékokat gazdasági kettős adóztatás tárgyává teszi, elsősorban is a

leányvállalat nyereségére kivetett társasági adó formájában, másodszor pedig az anyavállalatnál az osztalékfizetéskor levont forrásadó keretében.

19. Az a kérdés, vajon az ilyen eltérő bánásmód az EK 43. cikkel ellentétes jogtalan hátrányos megkülönböztetéshez vezet-e a francia anyavállalat és a holland anyavállalat között.

20. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban e hatáskörüket a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni. [6] Amint azt a Test Claimants in the ACT Group Litigation ügyre, a Test Claimants in the FII Group Litigation ügyre és a Kerckhaert and Morres [7] ügyre vonatkozó indítványomban megállapítottam, az EK 43. és az EK 56. cikkel ellentétes, ha a vonatkozó tagállam az adóalanyokra alkalmazott eltérő bánásmód nem közvetlen és logikus következménye annak a ténynek, hogy a közösségi jog fejlődésének jelenlegi szakaszában eltérő adójogi kötelezettségek alkalmazhatók a határokon átnyúló és a tisztán belföldi helyzetekre. [8] Ez különösen azt jelenti, hogy a Szerződés szabad mozgásra vontkozó rendelkezései akkor alkalmazhatók, ha valamely joghatóság szabályozásán alapuló hátrányos adójogi bánásmód nem csupán egyenlőtlenségekből vagy az adóztatási joghatóság két vagy több tagállam adórendszere közötti megosztásából, illetve a nemzeti adóhatóságok egymás melletti létezéséből ered, hanem közvetlen vagy leplezett hátrányos megkülönböztetésből. [9]

21. A jelen esetben a Franciaország által gyakorolt adóztatási joghatóság az országot elhagyó, a holland – tehát franciaországi illetőséggel nem rendelkező – anyavállalatoknak fizetett osztalékok kapcsán arra korlátozódik, amit a nemzetközi adójog a „forrásország" joghatóságának vagy területi joghatóságnak nevez: azaz Franciaország csak azon jövedelem tekintetében rendelkezik adóztatási joghatósággal, amelyet a holland anyavállalat a forrásország joghatósága alá tartozó területen szerez.

22. Amint azt a Test Claimants in the ACT Group Litigation ügyre vonatkozó indítványomban elmagyaráztam, a forrásország EK 43. cikk szerinti kötelezettségének lényege – amennyiben az a belföldi illetőséggel nem rendelkezők jövedelme felett gyakorolja adóztatási joghatóságát – az, hogy a belföldi illetőséggel rendelkezők jövedel-

6 – Lásd például a C-446/03. sz., Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-10837. o.] 29. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

7 – Lásd a fenti 2. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyre vonatkozó indítványom 32. és azt követő pontjait, a Bíróság előtt folyamatban lévő C-446/04. sz., Test Claimants in the FII Group Litigation ügyre vonatkozó 2006. április 6-i indítványom 37. és azt követő pontjait, valamint a Bíróság előtt folyamatban lévő C-513/04. sz., Kerckhaert és Morres ügyre vonatkozó 2006. április 6-i indítványom 18. és 19. pontját.

8 – Ennek részletesebb magyarázatáért lásd a fenti 2. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyre vonatkozó indítványom 31–54. pontját.

9 – Uo. 55. pont.

méhez hasonló bánásmódot biztosítson, azaz ne részesítse hátrányos megkülönböztetésben a belföldi illetőséggel rendelkezőkhöz viszonyítva a külföldi illetőséggel rendelkezőket, amennyiben az utóbbiak az adóztatási joghatósága alá tartoznak.[10] Így például a Bíróság úgy ítélte meg, hogy amennyiben valamely forrásország valamely külföldi leányvállalatra érvényesíti adóztatási joghatóságát, nem vethet ki a belföldi társaságokra meghatározott adómértéknél magasabb társasági adómértéket e leányvállalatokra.[11] Ugyanígy a belföldi társaságoknak nyújtott adókedvezményt – ideértve a KAE-k értelmében biztosított előnyöket is[12] – a nem belföldi illetőséggel rendelkező társaságok leányvállalatainak (állandó telephelyeinek) is ugyanúgy biztosítani kell, amennyiben e leányvállalatokra egyébként ugyanolyan mértékű társasági adó vethető ki, mint a belföldi társaságokra.[13] Hasonlóan, amennyiben valamely forrásország felmenti a belföldi gazdasági kettős adóztatás alól a belföldi illetőséggel rendelkezőket, ezen enyhítést ki kell terjesztenie a külföldi illetőséggel rendelkezőkre is olyan mértékben, hogy hasonló belföldi gazdasági kettős adóztatást eredményezzen az e külföldi illetőséggel rendelkezők tekintetében gyakorolt adóztatási joghatósága (például, ha a forrásország a társaság nyereségére először társasági adót, majd pedig második szinten a kifizetésnél (jövedelem- vagy forrás-) adót vet ki). Ez abból az elvből következik, hogy a forrásország által a külföldi illetőségűeknek nyújtott adóelőnynek egyeznie kell a belföldi illetőségűeknek nyújtott adóelőnnyel, ha a forrásország egyébként egyenlő adóztatási joghatósággal rendelkezik mindkét csoport felett.[14]

23. Ezen elveknek a jelen tényállásra való alkalmazásakor a nemzeti bíróság által az első kérdésében felvázolt helyzet egyértelmű példája annak, hogy Franciaország a francia anyavállalatokhoz képest (belföldön kifizetett osztalékok) hátrányos megkülönböztetésben részesíti a holland anyavállalatokat (külföldre fizetett osztalékok). Amint kifejtettem, a francia rendszer a francia leányvállalat által a francia anyavállalatnak felosztott nyereség tekintetében (az anyavállalat részére biztosított adómentesség révén) eredetileg biztosította a gazdasági kettős adóztatás elkerülését, míg gazdasági kettős adóztatást írt elő a francia leányvállalat által a holland anyavállalatnak felosztott nyereségre (a külföldre fizetett osztalékokra kivetett forrásadó révén).[15] Kizárólag ezt figyelembe véve és figyelmen kívül hagyva az alkalmazandó KAE-k hatását – amelyre a nemzeti bíróság a második és a harmadik kérdésében hivatkozik – az ilyen bánásmód az EK 43. cikk értelmében egyértelműen hátrányosan megkülönböztető: ugyanis Franciaország magasabb adóterhet rótt ki a holland anyavállalatok számára, külföldre fizetett osztalékokra, mint a francia anyavállalatok számára, „belföldre" fizetett osztalékokra.

10 – Uo. 66–73. pont és 88. pont.

11 – A C-311/97. sz., Royal Bank of Scotland ügyben 1999. április 29-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-2651. o.].

12 – A C-307/97. sz., Saint-Gobain ZN ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-6161. o.].

13 – Lásd a C-270/83. sz., Bizottság kontra Francia Köztársaság („adótúlfizetés") ügyben 1986. január 28-án hozott ítéletet [EBHT 1986.,273. o.], a C-330/91. sz. Commerzbank-ügyben 1993. július 13-án hozott ítéletet [EBHT 1993., I-4017. o.] és a C-250/95. sz. Futura-ügyben 1997. május 15-én hozott ítéletet [EBHT 1997., I-2471. o.].

14 – Lásd a fenti 12. és 13. lábjegyzetben hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

15 – Bár az előzetes döntéshozatalra utaló végzés ezt nem érinti, úgy tűnik, hogy ugyanez a helyzet áll fenn a többi nem francia anyavállalat esetében is, bár a külföldre fizetett osztalékokra kivetett forrásadó pontos mértéke az alkalmazandó – ha volt ilyen – KAE rendelkezéseitől függött.

24. Nem vitatott, hogy a CGI 216. cikkének (2) bekezdése szerint míg a francia anyavállalatnak fizetett osztalékok az anyavállalatnál szinte teljesen adómentesek voltak, az anyavállalat részesedésekből származó, az adójóváírásokat is tartalmazó összbevételének (az adómentes osztalékjövedelemhez kapcsolódó kiadások és költségek egy részét megtestesítő) meghatározott 5%-át nem lehetett az anyavállalat összes adóköteles jövedelméből levonni. Bár ez azzal járt, hogy a belföldi osztalékjövedelem nem mentesült teljes mértékben a gazdasági kettős adóztatás alól – azaz ezen jövedelem 5%-a a francia anyavállalat adóköteles jövedelmének részét képezte – az ilyen osztalékjövedelmet még mindig egyértelműen alacsonyabb adóteher sújtotta, mint a külföldre fizetett osztalékokat, amelyek a CGI 187. cikkének (1) bekezdése értelmében és hatályos KAE hiányában 25%-os forrásadó alá tartoztak, és a holland anyavállalatnak, külföldre fizetett osztalékokra 5%-os forrásadót kellett kivetni a francia–holland KAE értelmében.

25. A francia kormány úgy érvel, hogy ez az eltérő bánásmód azonban nem minősül az EK 43. cikkel ellentétes hátrányos megkülönböztetésnek, mivel a terrületiség elve alapján Franciaország – forrásországként – adóztatási joghatóságát gyakorolja, amikor valamely francia leányvállalat által a nem francia anyavállalatnak külföldre fizetett osztalékokat adóval terheli.

26. Ezen érvelés egyértelműen nem bír meggyőző erővel. Amint azt a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyre vonatkozó indítványomban elmagyaráztam, míg a közösségi jog szerint tisztán a tagállamok hatáskörébe tartozik az adóztatási joghatóság megállapítása – és a Bíróság számos esetben kifejezetten elfogadta az illetőség szerinti állam és a forrásállam joghatósága közti alapvető különbségtétel közösségi joggal való összeegyeztethetőségét –, a joghatóságok ilyen megosztása esetében a tagállamoknak azonban eleget kell tenniük az EK 43. és az EK 56. cikkben foglalt hátrányos megkülönböztetés tilalmának. [16]

27. A francia kormány arra is hivatkozik, hogy a nemzetközi jog értelmében a határokon átnyúló jövedelmek esetében fő szabály szerint az adóalany illetősége szerinti tagállam – azaz a holland anyavállalat esetében Hollandia – feladata a kettős adóztatás elkerülése. Mindazonáltal ismételten teljes mértékben megalapozatlannak tartom ezen érvelést. Igaz, hogy amint azt a Kerckhaert és Morres ügyre vonatkozó indítványomban megállapítottam, olyan esetekben, amikor határokon átnyúló jövedelem kapcsán merül fel a jogi kettős adóztatás, a nemzetközi adójogban elfogadott „forrásország elsőbbségére" vonatkozó elv alapján az illetőség

16 – Lásd a fenti 2. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyre vonatkozó indítványom 52. és 52. pontját, a C-265/04. sz. Bouanich-ügyben 2006. január 19-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-923. o.] 49. és 50. pontját, a C-376/03. sz. D-ügyben 2005. július 5-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-5821. o.] 28. pontját, a C-234/01. sz. Gerritse-ügyben 2003. június 12-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-5933. o.] 45. pontját, a C-385/00. sz. De Groot ügyben 2002. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-11819. o.] 93. pontját, a C-336/96. sz. Gilly-ügyben 1998. május 12-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-2793. o.] 30. és 31. pontját, a fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott Saint-Gobain ZN ügyben hozott ítéletet és a fenti 13. lábjegyzetben hivatkozott Futura-ügyben hozott ítélet 20. és 21. pontját, valamint a C-279/93. sz. Schumacker-ügyben 1995. február 14-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-225. o.] 57. pontját.

szerinti állam határozhat, hogy mérsékelni kívánja-e a kettős adóztatást, és ha igen, akkor milyen mértékben. [17] Ez azonban nem módosítja a forrásország azon kötelezettségét, hogy a belföldi illetőséggel rendelkezőkhöz hasonló bánásmódban részesítse a külföldi illetőséggel rendelkezőket, amennyiben az utóbbiak az adóztatási joghatóság alá tartoznak.

28. Végül hozzáteszem, hogy a francia kormány nem hivatkozott e hátrányosan megkülönböztető bánásmód indokoltságának olyan okaira, mint például a joggal való visszaélés megelőzése [18] vagy a nemzeti adórendszerek közötti koherencia biztosítása [19], ilyen indokolást az előzetes döntéshozatalra utaló végzés megfogalmazása sem sugall.

29. Következésképpen az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy az olyan szabályozás, mint amilyen az alapügyben felmerült, amely a francia illetőségű leányvállalatok által a francia illetőséggel nem rendelkező anyavállalatoknak fizetett osztalékokat forrásadóval terheli, míg a francia illetőségű leányvállalatok által a francia illetőségű anyavállalatoknak fizetett osztalékokat semmiféle osztalékadóval nem sújtja, az EK 43. cikkel ellentétesen hátrányosan megkülönböztető módon korlátozza a letelepedési szabadságot.

B – *A második és a harmadik kérdésről*

30. Második kérdésével a nemzeti bíróság arra vár választ, hogy ha a Franciaország és egy másik tagállam közötti KAE lehetővé teszi az első kérdésben hivatkozottak szerinti forrásadó kivetését, és akként rendelkezik, hogy az beszámítható a másik tagállamban fizetendő adóba, ezen egyezményt figyelembe kell-e venni annak eldöntése során, hogy e rendelkezés összhangban van-e az EK 43. cikkel. Harmadik kérdésével a nemzeti bíróság arra vár választ, hogy ha valóban figyelembe kell venni az alkalmazandó KAE-t, az a körülmény, hogy a Franciaországban illetőséggel nem rendelkező anyavállalat valójában nem tudja érvényesíteni az ezen egyezményben előírt beszámítást, azzal jár-e, hogy e szabály az EK 43. cikkel ellentétesnek minősül.

31. Ezen együttesen vizsgált kérdések felvetik azon tény jeletőségét, hogy 1) a francia–holland KAE 24. cikke (3) bekezdése szerint Hollandiának kellett adójóváírást biztosítania a francia eredetű osztalékokból levont 5%-os francia forrásadó tekintetében az ezen osztalékok után egyébként fizetendő holland adó összegének mértékéig; valójában azonban

17 – Lásd a fenti 7. lábjegyzetben hivatkozott ügyben hozott ítélet 34. és azt követő pontjait.

18 – Lásd például a C-324/00. sz., Lankhorst-Hohorst ügyben 2002. december 12-én hozott ítéletet [EBHT 2002., I-11779. o.] és a C-264/96. sz. ICI-ügyben 1998. július 16-án hozott ítéletet [EBHT 1998., I-4695. o.].

19 – A C-204/90. sz. Bachmann-ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet [EBHT 1992., I-249. o.].

2) mivel a holland anyavállalatok tekintetében Hollandia adómentességet írt elő a bejövő francia (és más külföldi) eredetű osztalékok vonatkozásában, nem biztosított adójóváírást a francia forrásadó tekintetében.

32. Az EK 43. cikkel való összeegyeztethetőség tekintetében először a KAE jelentőségének vizsgálatához kapcsolódó elveket veszem sorra egy adott esetben, majd ezen elveket alkalmazom a jelen esetre.

1. Vajon figyelembe kell-e venni a KAE-k hatását a nemzeti szabályozások EK 43. cikkel való összeegyeztethetőségének vizsgálatakor?

33. Először is, amint azt a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyre vonatkozó indítványomban megállapítottam, úgy vélem, hogy a KAE-nek az adóalanyok helyzetére való tényleges hatását figyelembe kell venni annak értékelésekor, hogy egy konkrét esetben az adóalany az EK 43. cikkbe ütközően hátrányos megkülönböztetésben részesül-e. Annak értékelésekor, hogy a tagállam eleget tesz-e a Szerződés szabad mozgásra vonatkozó kötelezettségeinek, két fontos okból figyelembe kell venni a KAE-k hatását. [20]

34. Elsősorban ez abból a tényből következik, amint azt megállapítottam [21], hogy a közösségi jog szerint a tagállamok nemcsak az adóztatási joghatóságot, hanem az adóztatási elsőbbséget is szabadon oszthatják meg maguk között. Jelenleg nem található másik feltétel a közösségi jogban, valamint ilyen feltétel meghatározásához szükséges alap sem. Így a Bíróság Gilly-ügyben hozott ítéletében, miután megállapította, hogy az adóztatási joghatóság állampolgárság alapján történő odaítélése nem minősül hátrányos megkülönböztetésnek, elismerte, hogy ez „a közösségi jog egységesítésére, illetve összehangolására irányuló intézkedések hiányában abból fakad, hogy különösen a Szerződés [293]. cikkének második franciabekezdése értelmében a szerződő felek jogosultak meghatározni az adóztatási joghatóságuk megosztásának szempontjait a kettős adóztatás elkerülése érdekében. Márpedig az adóztatási joghatóságuk megosztásakor nem ésszerűtlen, ha a tagállamok a nemzetközi gyakorlatra vagy az OECD-modellegyezményre alapítják egyezményeiket [...]". [22] A Bíróság ezen érvelését többek között a D-ügyben hozott ítéletében is megerősítette. [23]

35. Ez például azt jelenti, hogy az osztalékokat gazdasági kettős adóztatással sújtó forrásállam elméletileg KAE és további államközi

20 – Lásd a fenti 2. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyre vonatkozó indítványom 71. pontját.

21 – Lásd a fenti 7. lábjegyzetben hivatkozott Kerckhaert és Morres ügyre vonatkozó indítványom 32-33. pontját és a fenti 2. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyre vonatkozó indítványom 52. pontját.

22 – A fenti 16. lábjegyzetben hivatkozott Gilly-ügyben hozott ítélet 30. és 31. pontja. Lásd továbbá a fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott Saint-Gobain ZN ügyben hozott ítélet 57. pontját.

23 – Lásd a fenti 16. lábjegyzetben hivatkozott, a D-ügyben hozott ítélet 50–53. pontját.

megállapodások révén szabadon biztosíthatja, hogy az illetőség szerinti állam elkerülje a gazdasági kettős adóztatást.

36. Másodsorban, ha valamely konkrét esetben nem vennék figyelembe a KAE hatását, figyelmen kívül hagynák az adóalany tevékenységére vonatkozó gazdasági realitásokat, valamint a határokon átnyúló tevékenységekre ösztönző tényezőket. Másként fogalmazva a KAE hatásának figyelmen kívül hagyása torzíthatná azon kötelezettségek tényleges együttes hatását, amelyet az illetőség szerinti állam kötelezettségei a származás szerinti állam kötelezettségeivel gyakorol ezen adóalanyra.

37. Így, amint azt a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyre vonatkozó indítványomban megállapítottam, az illetőség szerinti állam és a forrásállam kötelezettségeinek a szabad mozgásra vonatkozó rendelkezések tekintetében vett együttesét egységként, vagy bizonyos fajta egyensúly kialakításaként kell kezelni. Valamely konkrét gazdasági szereplő helyzetének csak ezen államok egyike tekintetében – a másik államnak az EK 43. cikk alapján fennálló kötelezettségeit figyelmen kívül hagyva – történő vizsgálata egyenlőtlen és félrevezető benyomást kelthet, és fennáll annak a veszélye, hogy nem felel meg azon gazdasági valóságnak, amelyben a gazdasági szereplő folytatja tevékenységét. [24]

24 – A fenti 2. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyre vonatkozó indítványom 72. pontja.

38. E megközelítést fogadta el a Bíróság például a Bouanich-ügyben hozott ítéletében. [25] Az eset azon svéd szabályozás EK 56. cikkel való összeegyeztethetőségét érintette, amely előírta, hogy tőkeleszállítás esetén osztalék módjára adózik a külföldi illetőségű részvényesnek a részvénybevonás után járó kifizetés, anélkül, hogy levonható lenne a bevont részvények megvásárlásának költsége, míg a belföldi illetőségű részvényesnek kifizetett ugyanezen összeg tőkenyereségként adózik, és a megvásárlás költségét le lehet vonni. A Bíróság úgy ítélte meg, hogy e szabályozás önmagában és az alkalmazandó KAE-t figyelmen kívül hagyva egyértelműen hátrányosan megkülönböztető. Mindazonáltal, mivel az előtte folyamatban lévő eljárás tényállása alapján a nemzeti bíróság úgy ítélte meg, hogy az alkalmazandó KAE [26] azzal járt, hogy a belföldi illetőséggel rendelkezőkhöz viszonyítva valójában nem részesültek hátrányosabb bánásmódban a külföldi illetőséggel rendelkezők; ki lehet zárni az EK 56. cikk megsértését. A Bíróság érvelése szerint:

„Minthogy az OECD modellegyezmény kommentárjára figyelemmel értelmezett francia-svéd egyezmény alapján fennálló adórendszer az alapügyben alkalmazandó jogi háttér részét alkotja, és a kérdést előterjesztő bíróság is ekként mutatta be, a

25 – Lásd a fenti 16. lábjegyzetben hivatkozott ügyben hozott ítélet 51. pontját.

26 – Ebben az esetben a francia–svéd KAE, amely az osztalékadó felső határát a külföldi illetőségű részvényesek esetében alacsonyabb adókulccsal állapította meg, mint a belföldi részvényeseknél, és – az egyezményt az OECD vonatkozó modellegyezményéhez fűzött kommentárra figyelemmel értelmezve – megengedte a részvények névértékének levonását a részvénybevonás összegéből.

Bíróságnak figyelembe kell vennie, hogy a közösségi jognak a nemzeti bíró számára hasznos értelmezését nyújthassa [...]". [27]

39. Csatlakozom a Bíróság végkövetkeztetéseihez. [28]

40. A fentiekből következik, hogy valamely tagállam elméletileg szabadon biztosíthatja a Szerződés szabad mozgásra vonatkozó rendelkezéseiből eredő kötelezettségeinek teljesítését valamely KAE-ben foglalt rendelkezések révén. Így a külföldi illetőséggel rendelkezőkre a belföldi illetőségűekhez hasonlóan belföldi gazdasági kettős adóztatást előíró forrásország példájára hivatkozva véleményem szerint elméletileg az adott forrásország mérlegelése szerint biztosíthatja, hogy valamely KAE értelmében a külföldi illetőséggel rendelkezők a kettős adóztatás alól ugyanolyan könnyítést kapjanak, mint a belföldi illetőséggel rendelkezők.

41. Mindazonáltal, amint azt kiemeltem a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyre vonatkozó indítványomban is, ezen elv két fontos feltételnek kell, hogy megfeleljen.

42. Először is a külföldi illetőséggel rendelkezőkkel szembeni bánásmódnak az alkalmazandó KAE tényleges hatása szerint meg kell egyeznie a belföldi illetőséggel rendelkezőkkel szembeni bánásmóddal. A Bouanich-ügyben hozott ítéletében a Bíróság véleményem szerint helyesen úgy ítélte meg, hogy a nemzeti bíróság feladata az adott eset tényállását figyelembe véve annak meghatározása, hogy a KAE hatását alapul véve a belföldi illetőséggel rendelkezőkhöz viszonyítva valójában nem részesültek hátrányosabb bánásmódban a külföldi illetőséggel rendelkezők. [29] Hasonló következtetésre jutottam a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügy tényállása alapján úgy érvelve, hogy az olyan esetekben, amikor bizonyos KAE-k alapján Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága gazdasági kettős adóztatással sújtotta a külföldre fizetett osztalékokat, brit jövedelemadóval terhelve azokat, az Egyesült Királyságnak kellett biztosítania – KAE révén vagy

27 – Lásd a fenti 16. lábjegyzetben hivatkozott ügyben hozott ítélet 51. pontját.

28 – Megjegyzem, amint azt a fenti 2. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyre vonatkozó indítványom 83. pontjában megállapítottam, az EFTA-Bíróság az E-1/04. sz., Fokus Bank kontra Norvég állam ügyben 2004. november 23-án hozott ítéletében eltérő álláspontra jutott. Ezen ügyben többek között felmerült a norvég szabályozás szabad tőkemozgással (az EGT-megállapodás EK 56 cikkel megegyező 40. cikke) való összeegyeztethetősége, mivel Norvégia a társaság nyereségét először társasági adóval, majd kifizetéskor pedig 1) belföldi illetőségűek esetében jövedelemeadóval terhelte. Mindazonáltal az osztalékok gazdasági kettős adóztatásának elkerülése érdekében teljes mértékű adójóváírást biztosított a belföldi illetőségű részvényeseknek; 2) a nem belföldi illetőségűek esetében 15%-os forrásadót vont le. Ugyanakkor a vonatkozó KAE szerint ebben ez esetben e 15% beszámítható volt az illetőség szerinti államban kivetett adóba. Mivel az EFTA-Bíróság úgy ítélte meg, hogy e szabályozás ellentétes a tőke szabad mozgásával, a Bíróságnak a Lenz és Manninen ügyben hozott ítéletére hivatkozva (30. pont) a külföldre fizetett osztalékok adóztatását (adóztatás a forrásországban) a belföldre fizetett osztalékok adóztatásával (adóztatás az illetőség szerinti államban) egyezőnek tekintette, és úgy érvelt, hogy a származás szerinti állam főszabály szerint nem hivatkozhat a KAE rendelkezéseire az általa előidézett gazdasági kettős adóztatás elkerülése érdekében (37. pont). A fenti és a Test Claimants in ClassIV of the ACT Group Litigation ügyre vonatkozó indítványomban kifejtett okokból nem értek egyet ezen értékeléssel.

29 – Lásd a fenti 16. lábjegyzetet, 54–56. pont.

másként –, hogy a külföldi illetőséggel rendelkezők azonos bánásmódban (az adott esetben a gazdasági kettős adóztatás alól azonos könnyítésben) részesüljenek az olyan belföldi illetőséggel rendelkezőkhöz viszonyítva, akik ugyanazon brit jövedelemadó alá tartoztak. [30]

43. Másodszor az első látásra – az alkalmazandó KAE-t figyelmen kívül hagyva – hátrányosan megkülönböztető szabályozást előíró tagállam feladata annak biztosítása, hogy a KAE révén ténylegesen olyan eredményt érjen el, amely nem hátrányosan megkülönböztető. Másként fogalmazva a Szerződésben foglalt tiltó rendelkezések megszegését nem indokolja, hogy a KAE másik szerződő fele megszegte a KAE-ben foglalt kötelezettségeit például azáltal, hogy nem írta elő a vonatkozó adókedvezményt, vagy nem kerülte el a vonatkozó gazdasági kettős adóztatást. Sőt, amint megállapítottam a Kerckhaert és Morres ügyre vonatkozó indítványomban, a nemzeti bíróság feladata a szerződő fél nemzeti jogának az alkalmazandó KAE-vel való összeegyeztethetőségének és a nemzeti jog alapján történő kötelezettségszegésnek az értékelése. [31] Ezzel ellentétben az a tény, hogy valamely tagállam szabályozása összhangban van, vagy összhangban kell, hogy legyen az alkalmazandó KAE rendelkezéseivel, önmagában nem jelenti azt, hogy az ilyen magatartás megfelel a Szerződés szabad mozgásra vonatkozó rendelkezéseinek: a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a KAE-k szerinti adóztatási hatáskör gyakorlásakor a tagállamoknak figyelembe kell venni a hátrányos megkülönböztetés EK 43 és az EK 56. cikkben foglalt tilalmát. [32] Így, amint azt a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyre vonatkozó indítványomban megállapítottam, az adott esetben véleményem szerint az Egyesült Királyság EK 43. cikk szerinti kötelezettségei közé tartozott annak biztosítása, hogy az Egyesült Királyságban illetőséggel nem rendelkező felperes a KAE révén ugyanazon bánásmódban részesüljön, mint az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkezők, akiket ugyanazon brit kettős gazdasági adóztatással sújtottak, és az Egyesült Királyság védelmében nem hivatkozhat arra, hogy más szerződő fél megszegte a KAE-ből eredő kötelezettségeit, mivel nem biztosította a vonatkozó gazdasági kettős adóztatás elkerülését. [33]

2. Ezen elvek alkalmazása a jelen ügyre

44. Ezen elveket a jelen ügyre alkalmazva az a véleményem, hogy ha a francia–holland KAE azzal a hatással járt, hogy a holland

30 – A fenti 2. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyre vonatkozó indítványom 88. pontja.

31 – Lásd a fenti 7. lábjegyzetet, 38. pont. Lásd továbbá analógia útján Ruiz-Jarabo Colomer főtanácsnok fenti 16. lábjegyzetben hivatkozott Gilly-ügyre vonatkozó indítványának 25. pontját, amelyben megállapította, hogy a Bíróság nem határozhat a KAE rendelkezéseinek a közösségi joggal való összeegyeztethetőségéről, és nem is értelmezheti e rendelkezéseket, mivel a „Közösség hatáskörébe nem tartozó tárgyú kétoldalú egyezmény részét képezik, amely kizárólag a tagállamok szabályozása alá tartozik."

32 – Uo. Lásd továbbá például a Bíróság következtetését a fenti 16. lábjegyzetben hivatkozott Bouanich-ügyben hozott ítélet 55. pontjában, és a Bíróságnak a fenti 16. lábjegyzetben hivatkozott De Groot ügyben hozott ítéletének 93. és 94. pontját, valamint a fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott Saint-Gobain ZN ügyben hozott ítéletének 57. és 58. pontját.

33 – A fenti 2. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyre vonatkozó indítványom 89. pontja.

anyavállalatoknak a francia eredetű osztalékokra Franciaország által előírt gazdasági kettős adóztatás alól biztosított könnyítés valójában azonos volt a francia eredetű osztalékban részesülő francia anyavállalatoknak juttatottal, akkor Franciaország eleget tett az EK 43. cikk szerinti kötelezettségeinek.

45. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzés megfogalmazásából azonban egyértelműen kitűnik, hogy nem ez az eset állt fenn.

46. Mivel ugyanis Hollandia adómentességben részesítette a holland anyavállalatok külföldi eredetű osztalékait, a bejövő francia eredetű osztalékok valójában nem voltak adókötelesek Hollandiában, így nem volt miből levonni az 5%-os francia forrásadót. Továbbá úgy vélem, hogy ez teljes mértékben megfelel az adóztatási joghatóság francia–holland KAE 24. cikkében foglalt megosztásának. Amint a KAE 24. cikkének (1) bekezdése előírja, Hollandia szabadon tekinthette az adóalap részének a KAE rendelkezései alapján Franciaországban adóköteles jövedelmet vagy vagyont. Kizárólag az olyan esetekben, amikor Hollandia e jövedelmek adóalapba való vonása mellett döntött, kellett a KAE 24. cikke (3) bekezdésének értelmében adójóváírást biztosítani a francia eredetű osztalékokra kivetett francia forrásadó tekintetében, és csak az ezen osztalékok után egyébként fizetendő holland adó összegének mértékéig.

47. Hollandia azonban végül adómenntességet biztosított a holland anyavállalatok részére a francia eredetű osztalékok tekintetében. Véleményem szerint ez azt mutatja, hogy Hollandia úgy döntött, hogy nem vonja az adóalapba ezen osztalékokat, és így végül nem merült fel a francia forrásadó jóváírásának a kötelezettsége. Mindenesetre e kötelezettsége kizárólag az osztalékok után egyébként fizetendő holland adó összegének mértékére korlátozódott, amelynek összege a jelen esetben nullát tett ki.

48. Végeredményben a holland anyavállalatoknak fizetett francia eredetű osztalékok továbbra is a francia kettős „szintű" adóztatás (a francia leányvállalatoknál társasági adó, majd a holland anyavállalatoknál forrásadó formájában) alatt álltak: semmilyen módon nem mérsékelték a gazdasági kettős adóztatást. Ezzel ellentétben a francia anyavállalatoknak fizetett francia eredetű osztalékok valójában csak egyszintű adóztatás alatt álltak (a leányvállalat által fizetett társasági adó formájában), ami szinte teljes mentesülést jelent a gazdasági kettős adóztatás alól.

49. Az első kérdésre adott válaszomban kifejtett fenti indokokra tekintettel e helyzet egyértelműen hátrányosan megkülönböztető és ellentétes az EK 43. cikkel.

50. Bár közvetlenül nem kapcsolódik a jelen esethez, hozzáfűzném, hogy a fent kifejtett indokokra tekintettel az a véleményem, hogy még ha Hollandia meg is szegte volna a KAE értelmében rá háruló kötelezettségeket, amikor nem biztosított adójóváírást a levont francia forrásadó tekintetében, ez nem lenne elegendő a Franciaország ellen felhozott azon kifogás elleni védekezéshez, hogy hátrányosan megkülönböztető adórendelkezései sértik az EK 43. cikket. [34]

51. Védelmében a francia kormány úgy érvelt, hogy – mivel a holland anyavállalatok valójában nem számíthatják be a francia forrásadót a Hollandiában kivetett adóba – a jogszabályok ebből eredő esetleges korlátozó hatása nem közvetlenül a francia jogszabályokból ered, hanem a francia és a holland adórendszer közti különbségekből. A fentiekből kitűnik, hogy mindazonáltal ezen érv figyelmen kívül hagyja a (hátrányos megkülönböztetéstől mentes) különálló nemzeti adórendszerek közti egyszerű eltéréseket, amelyek nem tartoznak az EK 43. cikk hatálya alá, [35] és egy adott jogrendszer szabályozásából eredő hátrányosan megkülönböztető bánásmódot, amely igazolás hiányában ellentétes az EK 43. cikkel. Mivel a jelen esetben a gazdasági kettős adóztatást kizárólag Franciaország írja elő, ez egyértelműen a második csoportba sorolható.

52. Ezen okok miatt a nemzeti bíróság második és harmadik kérdésére véleményem szerint azt a választ kell adni, hogy főszabály szerint a KAE-nek az adóalanyok helyzetére való tényleges hatását figyelembe kell venni annak értékelésekor, hogy egy konkrét esetben az adóalany az EK 43. cikkbe ütközően hátrányos megkülönböztetésben részesül-e. Franciaország, mivel nem biztosította, hogy a francia eredetű osztalékban részesülő nem francia anyavállalat a francia anyavállalathoz hasonlóan – az alkalmazandó KAE révén vagy egyéb módon – mentesüljön a francia gazdasági kettős adóztatás alól, nem teljesítette az EK 43. cikkből eredő kötelezettségeit.

34 – Lásd a fenti 43. pontot.

35 – Lásd a fenti 2. lábjegyzetben hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyre vonatkozó indítványom 43–47. pontját.

V – Végkövetkeztetések

53. A fenti indokok alapján álláspontom szerint a Bíróságnak az alábbi válaszokat kell adnia a *Conseil d'Etat* által előterjesztett kérdésekre:

(1) Az olyan szabályozás, amely a francia illetőségű leányvállalatok által a francia illetőséggel nem rendelkező anyavállalatoknak fizetett osztalékokat forrásadóval terheli, míg a francia illetőségű leányvállalatok által a francia illetőségű anyavállalatoknak fizetett osztalékokat semmiféle osztalékadóval nem sújtja, az EK 43. cikkel ellentétesen korlátozza a letelepedési szabadságot.

(2) Főszabály szerint a KAE-nek az adóalanyok helyzetére való tényleges hatását figyelembe kell venni annak értékelésekor, hogy egy konkrét esetben az adóalany az EK 43. cikkbe ütközően hátrányos megkülönböztetésben részesül-e. Franciaország, mivel nem biztosította, hogy a francia eredetű osztalékban részesülő nem francia anyavállalat a francia anyavállalathoz hasonlóan – az alkalmazandó KAE révén vagy egyéb módon – mentesüljön a francia gazdasági kettős adóztatás alól, nem teljesítette az EK 43. cikkből eredő kötelezettségeit.