A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2017. május 17.*

„Előzetes döntéshozatal — A különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszere — 2011/96/EU irányelv — A kettős adóztatás elkerülése — A társasági adóhoz járuló 3%-os kiegészítő hozzájárulás”

A C-365/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Conseil d’État (államtanács, Franciaország) a Bírósághoz 2016. július 4-én érkezett, 2016. június 27-i határozatával terjesztett elő

az **Association française des entreprises privées (AFEP)**,

az **Axa SA**,

a **Compagnie générale des établissements Michelin SCA**,

a **Danone SA**,

az **ENGIE SA**, korábban GDF Suez,

az **Eutelsat Communications SA**,

az **LVMH Moët Hennessy-Louis Vuitton SE**,

az **Orange SA**,

a **Sanofi SA**,

a **Suez Environnement Company SA**,

a **Technip SA**,

a **Total SA**,

a **Vivendi SA**,

az **Eurazeo SA**,

a **Safran SA**,

a **Scor SE**,

* Az eljárás nyelve: francia.

az **Unibail-Rodamco SE**,

a **Zodiac Aerospace SA**

és

a **Ministre des Finances et des Comptes publics**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: R. Silva de Lapuerta tanácselnök, E. Regan, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev és C. G. Fernlund (előadó) bírák,

főtanácsnok: E. Tanchev,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az Association française des entreprises privées (AFEP), az Axa SA, a Compagnie générale des établissements Michelin SCA, a Danone SA, az ENGIE SA, az Eutelsat Communications SA, az LVMH Moët Hennessy-Louis Vuitton SE, az Orange SA, a Sanofi SA, a Suez Environnement Company SA, a Technip SA, a Total SA, a Vivendi SA, az Eurazeo SA, a Safran SA, a Scor SE, az Unibail-Rodamco SE és a Zodiac Aerospace SA képviseletében G. Blanluet, N. de Boynes és S. Austry avocats,

– a francia kormány képviseletében D. Colas és S. Ghiandoni, meghatalmazotti minőségben,

– a belga kormány képviseletében C. Pochet és M. Jacobs, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében N. Gossement és W. Roels, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2014. július 8-i 2014/86/EU tanácsi irányelvvel (HL 2014. L 219., 40. o.) módosított, a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 2011. november 30-i 2011/96/EU irányelv (HL 2011. L 345., 8. o.) (a továbbiakban: az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv) 4. cikke (1) bekezdése a) pontjának és 5. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az Association française des entreprises privées (francia magánvállalkozások szövetsége, AFEP), valamint 17 társaság (a továbbiakban: AFEP és társai) és a ministre des Finances et des Comptes publics (pénzügyekért és államháztartásért felelős miniszter, Franciaország) között, a társasági adóhoz járuló kiegészítő hozzájárulásra – amely hozzájárulás megfizetésére köteles a

nyereségét felosztó belföldi illetőségű anyavállalat, ideértve a külföldi illetőségű leányvállalatai által kapott nyereségeket is – vonatkozó közigazgatási jogtudomány megsemmisítésére irányuló kereset tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv (3) preambulumbekezdése szerint ezen irányelvnek az a célja, hogy a leányvállalatok által anyavállalataik számára kifizetett osztalékokat és más nyereségfelosztásokat mentesítse a forrásadók alól, és kiküszöbölje e jövedelmeknek az anyavállalat szintjén történő kettős adóztatását.

4 Ezen irányelv (7) és (9) preambulumbekezdése a következőképpen szól:

„(7) Ha egy anyavállalat a leányvállalatával való társulása értelmében megosztott nyereséget kap, az anyavállalat szerint illetékes tagállamnak tartózkodnia kell az ilyen nyereség adóztatásától, vagy az ilyen nyereség adóztatásánál fel kell hatalmaznia az anyavállalatot, hogy az e nyereségre jutó adó összegét a leányvállalat által megfizetett társasági adóval csökkentse.

[…]

(9) Az anyavállalat állandó telephelyének járó nyereségfelosztások kifizetését, illetve az ilyen kifizetés átvételét ugyanolyan bánásmódban kell részesíteni, mint amelyet a leányvállalat és az anyavállalat viszonyában alkalmaznak. Ebbe bele kell érteni azt a helyzetet is, amikor az anyavállalat és leányvállalata ugyanazon tagállamban, az állandó telephely pedig másik tagállamban van. Másrészről úgy tűnik, hogy az olyan helyzeteket, amikor az állandó telephely és a leányvállalat azonos tagállamban van, az érintett tagállam – a szerződési elvek alkalmazásának sérelme nélkül – a nemzeti jogszabályok alapján kezelni tudja.”

5 Az említett irányelv 4. cikkének (1) és (3) bekezdése a következőket írja elő:

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

a) tartózkodik az ilyen nyereség adóztatásától annyiban, amennyiben az a leányvállalat által nem vonható le, és megadóztatja az ilyen nyereséget annyiban, amennyiben az a leányvállalat által levonható; vagy

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

[…]

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

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

6 Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 5. cikke előírja:

„Azon felosztott nyereség, amelyet a leányvállalat juttat az anyavállalata számára, mentesül a forrásadó alól.”

A francia jog

7 A Bírósághoz benyújtott iratokból kitűnik, hogy az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv hatálya alá tartozó nyereség adóztatását illetően a Francia Köztársaság e nyereség mentesítésének módszerét választotta, a költségek és díjak 5%-ának megfelelő egy részének adóztatása mellett, amely az anyavállalat által viselt, az e nyereséget felosztó leányvállalatában fennálló részesedéshez kapcsolódó költségeknek és díjaknak felel meg. Így az említett nyereség 95%-ban adómentes.

8 A code général des impôts (általános adókódex, a továbbiakban: CGI) 235 ter ZCA. cikke ekként rendelkezik:

„I. A Franciaországban társaságiadó-köteles francia vagy külföldi társaságok, illetve szervezetek a monetáris és pénzügyi törvénykönyv L. 214-1. cikkének II. részében említett kollektív befektetési vállalkozások, valamint a mikro-, kis- és középvállalkozások a Szerződés 107. és 108. cikke alkalmazásában bizonyos támogatási kategóriáknak a belső piaccal összeegyeztethetővé nyilvánításáról szóló, 2014. június 17-i 651/2014/EU bizottsági rendelet I. melléklete szerinti fogalommeghatározásának megfelelő vállalkozások kivételével kötelesek ezen adó felett az általuk a jelen törvénykönyv 109–117. cikke értelmében felosztott összegek alapján kiegészítő hozzájárulást fizetni.

A hozzájárulás összege a felosztott összegek 3%-ának felel meg […]

[…]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

9 Az AFEP és társai keresetet indítottak a Conseil d’État (államtanács, Franciaország) előtt a közigazgatási jogtudomány, különösen a BOI-IS-AUT-30-20160302 iránymutatás (2016. március 2-i *Bulletin officiel des finances publiques-impôts* [Államháztartás hivatalos közlönye – Adók]) CGI 235 ter ZCA. cikkében előírt, a felosztott összegekre vonatkozó társasági adóhoz járuló kiegészítő hozzájárulásról szóló (a továbbiakban: kiegészítő hozzájárulás) 70. bekezdésének a megsemmisítése iránt.

10 E keresetül alátámasztására az AFEP és társai elsőbbségi alkotmányossági kérdést terjesztettek elő az Alkotmány 61-1. cikke alapján. Továbbá úgy érvelnek, hogy a kiegészítő hozzájárulás ellentétes az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikkének (1) bekezdésével és másodlagosan az említett irányelv 5. cikkével.

11 A pénzügyekért és államháztartásért felelős miniszter állítja, hogy nem megalapozottak az AFEP és társai által felhozott jogalapok.

12 A kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a szóban forgó uniós jogi rendelkezések értelmezése meghatározza, hogy a Conseil constitutionnel (alkotmánybíróság, Franciaország) elé kell-e terjesztenie az elsőbbségi alkotmányossági kérdést. Egyrészt pontosítja, hogy társasági adóhoz járuló kiegészítő

hozzájárulás fizetésére kötelezettek a leányvállalataik részesedéseinek eredményeit megszerző társaságok vagy szervezetek, amikor felosztják ezen eredményeket. Egyébiránt az e kiegészítő hozzájárulásra alkalmazandó beszedési és kifogásolási szabályok ugyanazok, mint amelyeket a társasági adónál írnak elő.

13 Ugyanakkor az adóztatandó tényállás a kiegészítő hozzájárulás esetében más, mint a társasági adónál, mivel a hozzájárulás nem az osztalék megszerzésének időpontjában, hanem az abban részesülő társaság általi felosztás időpontjában alkalmazandó.

14 Előadja továbbá, hogy ugyanezen kiegészítő hozzájárulás adóalapja, amely figyelembe veszi többek között a tartalékba helyezett nyereségből származó felosztott nyereséget, eltér a társasági adó alapjától. E körülmények között annak kérdése, hogy a kiegészítő hozzájárulás az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikke (1) bekezdésének a) pontjával ellenétes nyereségadónak minősül-e, ezen bíróság szerint komoly nehézséget jelent.

15 Másrészt az említett kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy azon körülményre tekintettel, hogy e kiegészítő hozzájárulás adóztatandó tényállását az osztalékok kifizetése jelenti, hogy az adó alapja a kifizetett osztalékok összege, hogy az adóalany az osztalékot felosztó társaság, és hogy nem írtak elő adójóváírást a részvényes javára, az említett kiegészítő hozzájárulás a Bíróság 2008. június 26-i Burda ítéletében (C-284/06, EU:C:2008:365) rögzített kritériumok alapján láthatóan nem viseli a forrásadó jellegzetességeit. Mindazonáltal tekintettel a 2001. október 4-i Athinaïki Zythopoïïa ítéletre (C-294/99, EU:C:2001:505) a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy amennyiben a kiegészítő hozzájárulás nem minősül az ezen irányelv 4. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerint tiltott adóztatásnak, nem tekinthető „forrásadónak”, amelynek felosztott nyeresége az említett irányelv 5. cikke szerint adómentes.

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

„1 Ellentétes-e a[z anya- és leányvállalatokról szóló irányelv] 4. cikkével és különösen e cikk (1) bekezdésének a) pontjával a code général des impôts 235[ter] ZCA. cikkében előírthoz hasonló olyan adó, amelyet a Franciaországban társaságiadó-köteles társaság által felosztott nyereségre vetnek ki, és amelynek alapját a felosztott összegek képezik?

2) Az első kérdésre adott nemleges válasz esetén olyan »forrásadónak« kell-e tekinteni a code général des impôts 235[ter] ZCA. cikkében előírthoz hasonló adót, amely alól a leányvállalat által felosztott nyereség az irányelv 5. cikke alapján mentesül?”

A szóbeli szakasz megnyitása iránti kérelemről

17 2017. március 31-i levelében a francia kormány a szóbeli szakasz megnyitását kérte lényegében Kokott főtanácsnok X ügyre vonatkozó indítványa (C-68/15, EU:C:2016:886) által javasolt megoldások alapügyben történő alkalmazására vonatkozó vita hiányában.

18 E tekintetben a Bíróság eljárási szabályzatának 83. cikke előírja, hogy a Bíróság a főtanácsnok meghallgatását követően az eljárás során bármikor elrendelheti az eljárás szóbeli szakaszának megnyitását újbóli megnyitását, különösen, ha úgy ítéli meg, hogy az ügy körülményei nincsenek kellően feltárva, vagy ha a fél e szakasz befejezését követően a Bíróság határozatára nézve döntő jelentőségű új tényt hoz fel, illetve ha az ügyet olyan érv alapján kellene eldönteni, amelyet a felek nem vitattak meg.

19 A jelen esetben a Bíróság a főtanácsnok meghallgatását követően úgy véli, hogy a jelen ügyben való határozathozatalhoz szükséges valamennyi információval rendelkezik. Ennélfogva nem kell elrendelni az eljárás szóbeli szakaszának megnyitását.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

20 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy e rendelkezéssel ellentétes a valamely anyavállalat szerinti tagállam által előírt olyan adóintézkedés, mint amelyről az alapügyben szó van, amely előírja, hogy az anyavállalat által történő nyereségfelosztás adóköteles, és annak alapját a felosztott nyereség összege képezi, ideértve az e társaság külföldi illetőségű leányvállalataitól eredő nyereséget is.

21 Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv (3) preambulumbekezdéséből kitűnik, hogy ezen irányelv célja, hogy kiküszöbölje a leányvállalat anyavállalata számára felosztott nyereségnek az anyavállalat szintjén történő kettős adóztatását.

22 Ennek érdekében az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikkének (1) bekezdése szerint a tagállamok két módszer, azaz vagy az adómentesség vagy pedig a beszámítás módszere között választhatnak. Ugyanis ezen irányelv (7) és (9) preambulumbekezdése szerint e rendelkezés pontosítja, hogy ha az anyavállalat vagy állandó telephelye – az anyavállalatnak a leányvállalatával fennálló kapcsolatára tekintettel – felosztott nyereséget kap, az anyavállalat tagállama és az állandó telephely tagállama, kivéve ha a leányvállalatot felszámolták, tartózkodik az ilyen nyereség adóztatásától annyiban, amennyiben az a leányvállalat által nem vonható le, és megadóztatja az ilyen nyereséget annyiban, amennyiben az a leányvállalat által levonható; vagy adóztatja az ilyen nyereséget, miközben felhatalmazza az anyavállalatot és az állandó telephelyet, hogy levonja a fizetendő adó összegéből az ilyen nyereségre jutó és a leányvállalat, illetve a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalatok által megfizetett adót a megfelelő fizetendő adó összegéig (a mai napon hozott X ítélet, C-68/15, 71. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

23 Mindazonáltal e 4. cikk (3) bekezdése előírja, hogy a tagállamok fenntarthatják annak lehetőségét, hogy a részesedéssel kapcsolatos semmilyen fizetési kötelezettséget és a leányvállalat nyereségfelosztásából származó semmilyen veszteséget ne lehessen levonni az anyavállalat adóztatható nyereségéből. E rendelkezésből kitűnik továbbá, hogy ahol ilyen esetben a részesedésre vonatkozó ügyviteli költségeket átalányösszegként rögzítik, a rögzített összeg nem haladhatja meg a leányvállalat által felosztott nyereség 5%-át.

24 Így ezen irányelv 4. cikke annak elkerülésére irányul, hogy a külföldi illetőségű leányvállalat által a belföldi illetőségű anyavállalat számára felosztott nyereség először az leányvállalat szintjén adózzon az illetősége szerinti államban, majd pedig másodszor az anyavállalat szintjén az illetősége szerinti államban.

25 A jelen esetben egyrészt pontosítani kell, amint az a jelen ítélet 7. pontjában megállapításra került, hogy a Francia Köztársaság a belföldi illetőségű anyavállalat külföldi illetőségű leányvállalata által kifizetett nyereség 95%-os adómentességét választotta.

26 Másrészt meg kell állapítani, hogy amennyiben a társasági adóhoz járuló kiegészítő hozzájárulás adóalapját a valamely anyavállalat által felosztott nyereség képezi, ezen adóalap magában foglalhatja az ezen anyavállalat más tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalatai által felosztott nyereséget is, ami azzal a következménnyel jár, hogy e nyereséget az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikkének (3) bekezdésében előírt 5%-os korlátot meghaladóan adóztatja.

27 Felmerül tehát annak kérdése, hogy az említett nyereség ilyen adóztatása ellentétes-e az anya- és leányvállalatokról szóló irányelvvel.

28 A francia és a belga kormány szerint a valamely anyavállalat által a részvényesei számára újrafelosztott nyereség nem tartozik az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikke (1) bekezdése a) pontjának hatálya alá, mivel e rendelkezés csak abban az esetben alkalmazható, amikor valamely anyavállalat a leányvállalata által felosztott nyereséget kap.

29 Az ilyen értelmezés nem fogadható el.

30 Amint az a mai napon hozott X ítéletből (C-68/15, 78. pont) kitűnik, meg kell állapítani, hogy ez az értelmezés nem következik sem e rendelkezés szövegéből, sem összefüggéseiből vagy céljaiból.

31 A Bíróság pontosította az X ítélet 79. és 80. pontjában egyrészt, hogy annak előírásával, hogy az anyavállalat tagállama és az állandó telephely tagállama „tartózkodik e nyereség adóztatásától”, e rendelkezés megtiltja a tagállamok számára, hogy megadóztassák az anyavállalatot vagy az állandó telephelyét a leányvállalat által az anyavállalata számára felosztott nyereség után, továbbá nem tesz különbséget aszerint, hogy az anyavállalat adóztatásának alapjául szolgáló adóztatandó tényállást e nyereségben történő részesülés vagy annak újrafelosztása képezi.

32 Másrészt mivel a (3) preambulumbekezdésének megfelelően az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv azon célt követi, hogy kiküszöbölje a leányvállalat anyavállalata számára felosztott nyereségnek az anyavállalat szintjén történő kettős adóztatását, e nyereségnek – annak újrafelosztása során – az anyavállalat tagállama által e társaság szintjén történő olyan mértékű megadóztatása, amely az említett nyereségnek az ezen irányelv 4. cikkének (3) bekezdésében előírt 5%-os korlátot meghaladja, az említett társaság szintjén kettős adóztatást vonna maga után, ami ellentétes az említett irányelvvel.

33 Egyébiránt meg kell állapítani ezen összefüggésben, hogy nem bír jelentőséggel, hogy a nemzeti adóintézkedés társasági adónak minősül-e. E tekintetben elegendő megállapítani, hogy az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikke (1) bekezdése a) pontja alkalmazásának nem feltétele valamely külön adó. Ugyanis e rendelkezés előírja, hogy az anyavállalat tagállama tartózkodik a külföldi illetőségű leányvállalata által felosztott nyereség adóztatásától. Az említett rendelkezés így annak elkerülésére irányul, hogy a tagállamok olyan adóintézkedéseket fogadjanak el, amelyek az anyavállalatok szintjén az ilyen nyereségek kettős adóztatásához vezetnek.

34 E megállapítást nem kérdőjelezi meg a 2006. december 12-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C-446/04, EU:C:2006:774) 105. pontja, mivel az említett pontban a Bíróság kizárólag a társaságiadó-előleg összege – amennyiben valamely belföldi illetőségű anyavállalat újrafelosztja a külföldi illetőségű leányvállalataitól kapott osztalékait – egyes kiszámítási módszereinek az anya- és leányvállalatokról szóló irányelvvel fennálló összeegyeztethetőségéről, nem pedig ezen adó ilyen esetben történő kivetésének az ezen irányelvvel fennálló összeegyeztethetőségéről határozott.

35 A fentiekre tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes a valamely anyavállalat szerinti tagállam által előírt olyan adóintézkedés, mint amelyről az alapügyben szó van, amely előírja, hogy az anyavállalat által történő nyereségfelosztás adóköteles, és annak alapját a felosztott nyereség összege képezi, ideértve az e társaság külföldi illetőségű leányvállalataitól eredő nyereséget is.

A második kérdésről

36 Az első kérdésre adott válaszra tekintettel a második kérdést nem szükséges megválaszolni.

A költségekről

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

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

A 2014. július 8-i 2014/86/EU tanácsi irányelvvel módosított, a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 2011. november 30-i 2011/96/EU tanácsi irányelv 4. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes a valamely anyavállalat szerinti tagállam által előírt olyan adóintézkedés, mint amelyről az alapügyben szó van, amely előírja, hogy az anyavállalat által történő nyereségfelosztás adóköteles, és annak alapját a felosztott nyereség összege képezi, ideértve az e társaság külföldi illetőségű leányvállalataitól eredő nyereséget is.

Aláírások