JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2021. október 14.[1]

C-556/20. sz. ügy

Schneider Electric SA,
Axa SA,
BNP Paribas,
Engie,
Orange SA,
L'Air liquide, société anonyme pour l'étude et l'exploitation des procédés Georges Claude
kontra
Premier ministre,
Ministre de l'Economie, des Finances et de la Relance

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

„Előzetes döntéshozatal – Forrásadóból és adójóváírásból álló rendszer osztalékok újrafelosztása esetén – Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelvnek (90/435 irányelv) az alapvető szabadságokhoz való viszonya – Forrásadó – Az anyavállalat részére történő osztalékfizetések adóztatása a 90/435 irányelv 4. cikke alapján – Azon rendelkezések, amelyek az osztalékban részesülők adójóváírására vonatkoznak (a 90/435 irányelv 7. cikkének (2) bekezdése)"

I. Bevezetés

1. A francia társaságoknak a 2004-et megelőző években az osztalékoknak a részvényeseik részére történő újrafelosztásakor forrásadót („précompte mobilier") kellett fizetniük, amennyiben a felosztandó társasági nyereséget (a jelen esetben a kapott osztalékot) nem terhelte társasági adó. E rendszer adójóváírást is tartalmazott, amelyet az osztalékban részesülő számára biztosítottak az újrafelosztás során, az adójóváírást azonban megtagadták, ha külföldi leányvállalatok osztaléka volt érintett.

2. A Bíróság ezért az Accor ügyben[2] és a Bizottság kontra Franciaország ügyben[3] már foglalkozott az osztaléknak a vállalati láncban történő adóztatásával kapcsolatos francia jogi helyzettel, és megállapította a letelepedés szabadságának és a tőke szabad mozgásának megsértését. Jelenleg a

[1] Eredeti nyelv: német.

[2] 2011. szeptember 15-i Accor ítélet (C-310/09, EU:C:2011:581).

[3] 2018. október 4-i Bizottság kontra Franciaország (Forrásadó) ítélet (C-416/17, EU:C:2018:811).

megfelelő francia rendelkezéseknek a 90/435 irányelvvel[4] (a továbbiakban: az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv) való összeegyeztethetőségéről van szó. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel ugyanis a Conseil d'État (államtanács, Franciaország) ezen irányelv értelmezését kéri, közelebbről, hogy ezen irányelv 7. cikkének (2) bekezdése nem teszi-e lehetővé Franciaország számára az ilyen forrásadót.

3. A francia rendszernek az anya- és leányvállalatokról szóló irányelvvel való összeegyeztethetősége mellett felmerül az a kérdés is, hogy az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 7. cikkének (2) bekezdése alapján mindazonáltal megengedhető lehet-e a tagállam számára az alapvető szabadságokkal ellentétes adórendszer.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

4. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelvnek a preambulumbekezdései szerint az a célja, hogy a leányvállalatok által az anyavállalataik részére kifizetett osztalékot és más felosztott nyereséget mentesítse a forrásadók alól, és kiküszöbölje az ilyen jövedelmeknek az osztalékban részesülő anyavállalat szintjén történő kettős adóztatását.

5. Az irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdése a következőket írja elő:

„(1) Ha az anyavállalat vagy állandó telephelye – az anyavállalatnak a leányvállalatával fennálló kapcsolatára tekintettel – felosztott nyereséget kap, az anyavállalat állama és az állandó telephely állama, kivéve ha a leányvállalatot felszámolták: [helyesen: Ha az anyavállalat vagy állandó telephelye az anyavállalatnak a leányvállalatában fennálló részesedésére tekintettel – nem a leányvállalat felszámolásából származó – felosztott nyereséget kap, az anyavállalat állama és az állandó telephely állama:]

– tartózkodik az ilyen nyereség adóztatásától, 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 társasági adót a megfelelő fizetendő adó összegéig, azzal a feltétellel, hogy a vállalat és a láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalat a lánc minden szintjén megfelel a 2. és 3. cikkben meghatározott követelményeknek.

[…]

(2) Minden tagállam mindazonáltal fenntarthatja 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."

[4] A különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 90/435/EGK 1990. július 23-i tanácsi irányelv (HL 1990. L 225., 6. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.) – a jelen ügyben a legutóbb a 2003. december 22-i 2003/123/EK tanácsi irányelvvel (HL 2004. L 7., 41. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 2. kötet, 3. o.) módosított és 2004-ben hatályos változat szerint.

6. Az irányelv 5. cikke (1) bekezdésének szövege a következő:

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

7. Az irányelv 7. cikkének (2) bekezdése azonban a következőket írja elő:

„Ezen irányelv nem érinti azon nemzeti vagy megállapodáson alapuló rendelkezéseket, amelyeket az osztalékok gazdasági kettős adóztatásának kiküszöbölésére vagy mérséklésére szántak, különös tekintettel azon rendelkezésekre, amelyek az osztalékban részesülők adójóváírására vonatkoznak.”

B. A francia jog

8. A code général des impôts (általános adótörvénykönyv, a továbbiakban: CGI) 146. cikke (2) bekezdésének az alapügyben releváns adóévekben hatályos szövege értelmében:

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

9. A CGI 158 bis cikke (1) bekezdésének az alapügyben szóban forgó adóévekben hatályos szövege a következőképpen rendelkezett:

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

a) a társaságtól kapott összegek,

b) az Államkincstárral szembeni követelés formájában megjelenő adójóváírás.

Ezen adójóváírás a társaság által ténylegesen kifizetett összegek felével egyezik meg. Az adójóváírás csak akkor vehető igénybe, ha a jövedelem beletartozik az osztalékban részesülő által fizetendő jövedelemadó alapjába. Az adójóváírás ezen jövedelemadóba számítandó be. A természetes személyeknek visszatérítendő, amennyiben az összege meghaladja az általuk fizetendő adó összegét.”

10. A CGI 216. cikkének (1) bekezdése a következőket írta elő:

„A részesedésekből az anyavállalat által egy adott adóévben szerzett nettó jövedelmet, amely jogosultságot teremt az anyavállalatokra vonatkozó szabályozás alkalmazására […], le lehet vonni az anyavállalat teljes nettó nyereségéből […].”

11. A CGI 223 sexies cikke (1) bekezdése első albekezdésének a 1999. január 1-jétől alkalmazandó változata a következőképpen rendelkezett:

„Amennyiben a társaság által felosztott hozamok olyan összegekből [származnak] […], amelyek után a társaságot nem terhelte az általános mértékű társasági adó […], a társaságnak a 158 bis cikk (1) bekezdésének megfelelően kiszámított adójóváírással megegyező mértékű forrásadót kell fizetnie. A forrásadót az osztalékban részesülőktől függetlenül a 158 bis cikk szerinti adójóváírásra jogosító osztalékok után kell fizetni.”

III. Az alapeljárás

A. A C-556/20. sz. ügy háttere

12. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyát a vállalati láncban fizetett osztalékok adóztatásának 2004-ig fennálló francia rendszere képezi.

13. Ez a rendszer több elemből állt. Amennyiben egy – francia vagy külföldi – leányvállalat nyereségét a francia anyavállalat részére osztották fel, e nyereség a CGI 216. cikkének (1) bekezdése alapján – a költségek és kiadások 5%-ának megfelelő átalány rész kivételével – mentes volt a társasági adó alól.

14. Ezenkívül Franciaország már 1965 óta bevezetett egy adójóváírást és forrásadót („précompte mobilier") magában foglaló adórendszert, amennyiben az osztalékot egy vállalati láncban fizették ki. E rendelkezéseket 2005. január 1-jén hatályon kívül helyezték, azok azonban a 2000 és 2004 közötti vitatott években még alkalmazandók voltak.

15. A CGI 158 bis cikke értelmében a francia társaságok által fizetett osztalékok kedvezményezettjei automatikusan a kifizetett osztalék 50%-ának megfelelő adójóváírásban részesültek. Ezen adójóváírás célja az volt, hogy semlegesítsék a társaságot terhelő korábban felszámított társasági adót, és biztosítsák a befektetőknek (természetes személyeknek) a pénzügyi teljesítőképességük alapján a jövedelemadójuk keretében történő megfelelő adóztatását. A felosztott nyereséget ugyanis már a nyereséget elérő osztalékfizető társaság szintjén 33,33%-os társasági adó terhelte, és e nyereséget a részvényeseknél ismét megadóztatták. Végső soron az osztalékban részesülő számára biztosított adójóváírás pontosan az osztalékfizető társaságot terhelő társasági adót semlegesítette. Az osztalékban részesülő végeredményben a nyereség 100%-át kapja meg (66,66-ot osztalékként és a 66,66 50%-át, azaz 33,33-ot adójóváírásként), és e 100 után az egyéni adókulcsa alapján adózik a jövedelemadó keretében.

16. A fentiekre tekintettel azonban az adójóváírás csak abban az esetben volt szükséges, ha a felosztott nyereséget az osztalékfizető társaságnál ténylegesen társasági adó terhelte. Mindazonáltal gyakorlati okokból az adójóváírást átalány jelleggel valamennyi olyan részvényes számára biztosították, aki francia társaságoktól osztalékot kapott. Nem volt jelentősége annak, hogy e jövedelmeket korábban ténylegesen terhelte-e társasági adó az osztalékfizető társaság szintjén.

17. Korrekciós mechanizmusként azonban a CGI 223 sexies cikkével forrásadót vezettek be az osztalékfizető társaság szintjén. E forrásadót többek között akkor vetették ki, ha az osztalékfizetés alapját képező nyereséget az adott osztalékfizető társaság szintjén nem, vagy csak részben adóztatták. E tekintetben az osztalékfizető társaság szintjén fizetendő forrásadó célja az volt, hogy igazolja a részvényesek szintjén átalány jelleggel biztosított adójóváírást. A például 100 adómentes nyereséget a forrásadó 66,66-ra csökkenti, amelyet ezután osztalékként kifizetnek, és amelyet az osztalékban részesülő számára biztosított adójóváírás (a 66,66 50%-a, azaz 33,33) ismét 100-ra növel.

18. Például, ha a francia anyavállalat osztalékot kapott a francia leányvállalatától, az anyavállalat átalány jelleggel az osztalék 50%-ának megfelelő adójóváírásban részesült. Mivel az osztalék az anyavállalat szintjén a CGI 216. cikkében előírt, az anya- és leányvállalatokra vonatkozó szabályozás alapján adómentes volt, a részvényes azonban szintén adójóváírásban részesült, az osztaléknak az anyavállalat által a részvényesei részére történő újrafelosztása során forrásadót

vetettek ki. Az anyavállalat azonban a CGI 146. cikkének (2) bekezdése alapján a forrásadóba beszámíthatta az adójóváírást. Ennélfogva az anyavállalat szintjén végső soron nem keletkezett túlzott adóteher. Az adójóváírás és a forrásadó mindaddig kiegyenlítette egymást, amíg az anyavállalat részére történő osztalékfizetés nem haladta meg a határt.

19. Ezzel szemben a CGI 158 bis cikke értelmében a francia anyavállalat nem volt jogosult adójóváírásra, ha egy másik tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalattól kapott osztalékot. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv alapján az anyavállalatnak legalábbis nem kellett adóznia ezen osztalékjövedelmek után. Az újrafelosztás során azonban az anyavállalat saját részvényesei a CGI 158 bis cikke alapján adójóváírásban részesültek, mivel az osztalékfizetés egy francia társaságtól (a jelen esetben az anyavállalattól) származott. Az osztalékjövedelmeknek az anyavállalatnál történő adóztatásának hiánya miatt azonban a részvényesek számára biztosított ezen adójóváírást az anyavállalat szintjén kivetett forrásadóval korrigálták. Ennélfogva, amennyiben az anyavállalat a leányvállalatától kapott ezen osztalékot újra felosztotta a saját részvényesei részére, köteles volt forrásadót fizetni. Mindazonáltal e forrásadóba nem tudott saját adójóváírást beszámítani. Ezáltal csökkent azon összeg, amelyet az anyavállalat a saját részvényesei részére feloszthatott.

20. E tekintetben az, hogy az anyavállalat a CGI 158 bis cikke alapján nem részesült adójóváírásban a külföldi székhelyű leányvállalatoktól származó osztalékok részére történő kifizetése során, megakadályozta az osztalékoknak a részvényesek részére történő semleges újrafelosztását, és az osztalékok eltérő kezelését eredményezte határokon átnyúló helyzetekben.

B. A bírósági alapeljárás

21. Ennélfogva a Schneider Electric SE, az AXA SA, a BNP Paribas, az Engie SA, az Orange SA és a L'Air Liquide SA társaság (a továbbiakban: felperes társaságok) a 2000 és 2004 között fizetett, azon forrásadó megtérítését kérik, amely nem jár megfelelő adójóváírással.

22. A felperes társaságok által előadottakból kitűnik, hogy e társaságok 2000 és 2004 között osztalékot kaptak más tagállamokban székhellyel rendelkező leányvállalataiktól, és ezen osztalékok újrafelosztása során forrásadót fizettek a CGI 158 bis és 223 sexies cikkével összefüggésben értelmezett 146. cikkének (2) bekezdése alapján.

23. E tekintetben a felperes társaságok arra hivatkoznak, hogy e rendelkezések nincsenek összhangban az anya- és leányvállalatokról szóló irányelvvel. Első fokon a cour administrative d'appel de Versailles (versailles-i közigazgatási fellebbviteli bíróság, Franciaország) részben helyt adott a keresetnek, a francia állam azonban fellebbezést nyújtott be a Conseil d'État-hoz (államtanács).

24. Ezzel egyidejűleg és a határozathozatal meggyorsítása érdekében a felperes társaságok 2020. július 27-én és 28-án közvetlen kereseteket indítottak a Conseil d'État (államtanács) előtt. Ezekben az 1995. november 1-jén 4 J 1321 és 4 J 1322 számon közzétett és a 2001. március 21-i 4 J-1-01. sz. utasításban szereplő közigazgatási rendelkezések megsemmisítését kérték.

25. E tekintetben a felperes társaságok azzal érvelnek, hogy a megtámadott közigazgatási utasítások megismétlik a CGI akkor hatályos 223 sexies cikkének rendelkezéseit. E rendelkezés azonban a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint összeegyeztethetetlen a 90/435 irányelv 4. cikkével, így a megfelelő közigazgatási rendelkezések is semmisek.

26. A kérdést előterjesztő bíróság a 90/435 irányelv 4. cikkével való összeegyeztethetőségen túl arra keresi a választ, hogy az adójóváírásból és forrásadóból álló francia adórendszer elfogadható lehet-e esetlegesen a 90/435 irányelv 7. cikkének (2) bekezdése alapján a kettős adóztatás kiküszöbölésére szolgáló egységes rendszerként.

IV. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem és a Bíróság előtti eljárás

27. E körülmények között a Conseil d'État (államtanács) felfüggesztette a közigazgatási rendelkezésekkel szemben indított eljárást, és a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

Ellentétes-e az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikkének rendelkezéseivel, figyelemmel különösen az irányelv 7. cikkének (2) bekezdésére, az általános adótörvénykönyv 223 sexies cikkéhez hasonló rendelkezés, amely egy, az osztalékok gazdasági kettős adóztatásának kiküszöbölésére szolgáló rendszer helyes végrehajtása érdekében az anyavállalat részére az Európai Unió más tagállamában letelepedett leányvállalatai által felosztott nyereség anyavállalat általi újrafelosztásakor adót ír elő?

28. A Bíróság előtti eljárás során a Schneider Electric, az AXA, az Engie, az Orange, a L'Air liquide, Franciaország és az Európai Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket és vett részt a 2021. szeptember 8-án tartott tárgyaláson.

V. A jogkérdésről

A. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

29. Előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság kifejezetten csak arra keresi a választ, hogy az általános adótörvénykönyv (CGI) 223 sexies cikkében előírt forrásadó összeegyeztethető-e az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikkével, figyelemmel ezen irányelv 7. cikkének (2) bekezdésére. Azon helyzet, amellyel kapcsolatban a kérdést előterjesztő bíróság választ kíván kapni, arra vonatkozik, hogy egy másik tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalat osztalékot fizet a franciaországi anyavállalatának, amelyet ez utóbbi újra feloszt a részvényesei részére.

30. Amint az az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, a felperes társaságok a forrásadónak az 1995. november 1-jén 4 J 1321 és 4 J 1322 számon közzétett és a 2001. március 21-i 4 J-1-01. sz. utasításban szereplő közigazgatási rendelkezések alapján történő megfizetését vitatják. Mindazonáltal az adóteher csak akkor és azért áll fenn, ha és mivel esetükben (a tisztán belföldi esettel ellentétesen) e forrásadó nem jár ennek megfelelő adójóváírással.

31. A Bíróság az Accor ügyben[5] éppen a határokon átnyúló helyzeteknek a tisztán belföldi helyzetekhez képest történő ilyen hátrányos kezelését ítélte az uniós joggal ellentétesnek. A Bíróság ebben az ügyben megállapította, hogy a szóban forgó releváns szabályozás ellentétes a letelepedés szabadságával (EUMSZ 49. cikk) és a tőke szabad mozgásával (EUMSZ 63. cikk). Ezen adóztatásnak az uniós joggal való összeegyeztethetetlenségét a Bíróság a Bizottság kontra

[5] 2011. szeptember 15-i Accor ítélet (C-310/09, EU:C:2011:581).

Franciaország ügyben[6] megerősítette. A kérdést előterjesztő bíróság ebből helyesen vonja le azt a következtetést, hogy az a társaság, amely külföldi székhelyű leányvállalattól kap osztalékot, és amelyet újrafelosztás esetén forrásadó terhelne, adójóváírásra jogosult.

32. Nyitva marad azonban az a kérdés,[7] hogy ezen, adójóváíráshoz való jogot jelenleg (azaz a Bíróság két ítéletéből eredő uniós jogi követelmények végrehajtását követően) be lehet-e számítani a forrásadóba, és ha igen, hogyan. Ennélfogva előfordulhat, hogy a felperes társaságok még mindig nem részesülnek olyan adójóváírásban, mint a belföldi esetben. Az is lehetséges azonban, hogy kérhetik mind az adójóváírást (mint osztalékban részesülők), mind pedig a forrásadó megszüntetését (mint az osztalékot újrafelosztó társaságok).

33. Amennyiben a felperes társaságok még mindig nem részesülnek hasonló adójóváírásban, felmerül a kérdés, hogy milyen következményekkel jár a CGI 223 sexies cikkében előírt forrásadónak az anya- és leányvállalatokról szóló irányelvvel való esetleges összeegyeztethetősége az alapvető szabadságokra nézve (lásd erről a B. pontot). Ezzel szemben, amennyiben a felperes társaságok a belföldi helyzethez hasonlóan adójóváírásban részesültek, tisztázni kell, hogy az osztalékok adóztatásának ezen, forrásadóból és adójóváírásból álló francia rendszere az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv hatálya alá tartozik-e (lásd erről a C. pontot), igenlő válasz esetén pedig azt, hogy az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 7. cikkének (2) bekezdése lehetővé teszi-e az ilyen rendszert (lásd erről a D. pontot).

B. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv és az alapvető szabadságok (a letelepedés szabadsága és a tőke szabad mozgása) közötti kapcsolatról

34. A CGI 223 sexies cikkében foglalt, a forrásadóra vonatkozó rendelkezéseknek az anya- és leányvállalatokról szóló irányelvvel való összeegyeztethetősége nem eredményezné azt, hogy ebből az adójóváírás hiánya ellenére levezethető lenne a teljes francia rendszer uniós joggal való összeegyeztethetősége.

35. A Bíróság már megállapította, hogy a francia szabályozás, illetve annak a kérdést előterjesztő bíróság általi értelmezése ellentétes az alapvető szabadságokkal, és Franciaország részéről kötelezettségszegésnek minősül.[8] Az elsődleges jog e megsértése azon alapul, hogy a nem franciaországi székhellyel rendelkező társaság által történő osztalékfizetés esetén az adójóváírás nem megfelelő. Amint azt a tárgyaláson a felperes társaságok is előadták, e jogsértést nem orvosolják vagy igazolják, amennyiben az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 7. cikkének (2) bekezdése nem érinti, tehát nem zárja ki a szóban forgó francia adórendszert.

36. A jogszabályi hierarchia egyértelmű. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelvet kell vizsgálni az alapvető szabadságok alapján, nem pedig fordítva. Még ha a Bíróság ítélkezési gyakorlatában vannak is arra vonatkozó megállapítások, hogy az uniós szinten kimerítő

6 2018. október 4-i Bizottság kontra Franciaország (Forrásadó) ítélet (C-416/17, EU:C:2018:811).

7 Lásd a Bizottság észrevételeit is a beadványa 41. pontjában.

8 2018. október 4-i Bizottság kontra Franciaország (Forrásadó) ítélet (C-416/17, EU:C:2018:811); 2011. szeptember 15-i Accor ítélet (C-310/09, EU:C:2011:581).

harmonizálás tárgyát képező területre vonatkozó szabályozást nem az elsődleges jog alapján, hanem kizárólag a harmonizációs intézkedés rendelkezései alapján kell megítélni,[9] ebből nem következik semmi ezzel ellentétes.

37. Egyrészt a Bíróság megvizsgálja a másodlagos jog elsődleges joggal való összeegyeztethetőségét.[10] Másrészt a fenti megállapítás azokban az esetekben helytálló, amikor nem merül fel kétség a másodlagos jog elsődleges joggal való összeegyeztethetőségét illetően. Ebben az esetben ugyanis a másodlagos jog mint *lex specialis* alkalmazásának elsőbbséget kell biztosítani. Ha már ebből a megtámadott aktusnak az uniós joggal való összeegyeztethetetlensége következik, akkor nem kell vizsgálni az elsődleges joggal való összeegyeztethetetlenséget is.

38. Amennyiben az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 7. cikkének (2) bekezdése lehetővé teszi az ilyen, adójóváírás nélküli rendszert, egyrészt kétség merül fel az alapvető szabadságokkal való összeegyeztethetőséget illetően. Másrészt az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 7. cikkének (2) bekezdése e tekintetben nem érinti a „nemzeti vagy megállapodáson alapuló rendelkezéseket". Nincs szó tehát az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv általi kimerítő jellegű harmonizációról sem.

39. Ennélfogva, amíg a forrásadóba beszámított adójóváírás továbbra is attól függ, hogy az osztalékfizető leányvállalat belföldön vagy más tagállamban rendelkezik-e székhellyel, a forrásadóból és adójóváírásból álló francia rendszer a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében[11] ellentétes marad az uniós joggal. E következtetésen az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 7. cikkének (2) bekezdése sem változtathat.

C. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv alkalmazhatóságáról abban az esetben, ha „külföldi osztalékban" való részülés esetén adójóváírást biztosítanak

40. Ezzel szemben, ha a felperes társaságok számára külföldi székhelyű leányvállalatok által történő osztalékfizetés esetén is megfelelő adójóváírást biztosítanak, kérdéses, hogy az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv releváns-e.

1. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv hatályáról

41. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv (3) preambulumbekezdéséből az következik, hogy ezen irányelv arra irányul, hogy kiküszöbölje a leányvállalatok által az anyavállalataik számára kifizetett osztalékoknak az anyavállalat szintjén történő kettős adóztatását.[12] Mindazonáltal ezt már a CGI 216. cikkében foglalt rendelkezés biztosítja. Az anyavállalatnak nem kell még egyszer adót fizetnie a leányvállalat adózott nyereségéből származó kapott osztalék után. Ettől azonban meg kell különböztetni a forrásadóból és az adójóváírásból álló francia rendszert.

[9] Lásd: 2017. december 20-i Deister Holding és Juhler Holding ítélet (C-504/16 és C-613/16, EU:C:2017:1009, 45. és 46. pont); 2017. szeptember 7-i Eqiom és Enka ítélet (C-6/16, EU:C:2017:641, 15. pont); 2014. április 30-i UPC DTH ítélet (C-475/12, EU:C:2014:285, 63. pont); 2003. december 11-i Deutscher Apothekerverband ítélet (C-322/01, EU:C:2003:664, 64. pont); 1996. május 23-i Hedley Lomas ítélet (C-5/94, EU:C:1996:205, 18. pont); 1993. október 12-i Vanacker és Lesage ítélet (C-37/92, EU:C:1993:836, 9. pont).

[10] Így például: 2020. december 8-i Magyarország kontra Parlament és Tanács ítélet (C-620/18, EU:C:2020:1001, 104. pont); 2020. december 8-i Lengyelország kontra Parlament és Tanács ítélet (C-626/18, EU:C:2020:1000, 87. pont); 2010. október 26-i Schmelz ítélet (C-97/09, EU:C:2010:632, 50. pont); 2003. december 11-i Deutscher Apothekerverband ítélet (C-322/01, EU:C:2003:664, a 64. pont vége).

[11] 2018. október 4-i Bizottság kontra Franciaország (Forrásadó) ítélet (C-416/17, EU:C:2018:811); 2011. szeptember 15-i Accor ítélet (C-310/09, EU:C:2011:581).

[12] Lásd erről többek között: 2017. május 17-i X ítélet (C-68/15, EU:C:2017:379, 70. pont); 2003. szeptember 25-i Océ Van der Grinten ítélet (C-58/01, EU:C:2003:495, 45. pont).

42. Az *adójóváírás* célja, hogy az osztalékfizető társaságot terhelő előzetesen felszámított adót az osztalékban részesülő szintjén semlegesítse annak érdekében, hogy végső soron lehetőség legyen arra, hogy kizárólag a részvényest adóztassák a teljesítőképessége alapján, adott esetben progresszív módon. Az adójóváírás kiküszöböli a gazdasági kettős adóztatást. Ezzel szemben a *forrásadó* célja a tulajdonképpen jogosulatlan adójóváírás kiküszöbölése, illetve igazolása azáltal, hogy megfelelő előzetesen felszámított adót vetnek ki az osztalékfizető társaságra, amennyiben az hiányzik. A forrásadó tehát kiküszöböli az osztalékfizetés kettős, illetve végleges adómentességét.

43. Ha a felperes társaságok jogosultak adójóváírásra, ezen adójóváírás megfelel a kapott osztalékot a leányvállalat szintjén terhelő előzetesen felszámított társasági adónak, és azt beszámítják az újrafelosztott osztalékra vonatkozó, a CGI 146. cikkének (2) bekezdése szerinti forrásadóba, akkor nem áll fenn az osztalékok gazdasági kettős adóztatása. Ezt bizonyítják a Bizottság által az írásbeli észrevételeiben hivatkozott példák. A hátrányos adóhatás ugyanis csak azokban az esetekben következik be, amikor az anyavállalatot terhelő forrásadóba nem lehet olyan adójóváírást beszámítani, amely megfelel a leányvállalat szintjén fizetendő társasági adónak.

44. Ezzel szemben az adójóváírás és a forrásadónak az anyavállalat szintjén történő egyidejű megszüntetése az anyavállalat részvényesének jogalap nélküli gazdagodását eredményezné. Ez utóbbi ugyanis adójóváírásban részesülne annak ellenére, hogy az osztalékot – amelyet az anyavállalat osztott fel újra részére – soha nem adóztatták.

45. Az azonban, hogy az anyavállalat által a részvényes részére történő újrafelosztás során semlegesen kezelik-e a külföldi leányvállalat osztalékát, a Bizottság és a felperes társaságok álláspontjától eltérően nem az osztalékban való részesülés esetén biztosított adójóváírás azonos mértékétől és az újrafelosztás során az anyavállalat szintjén fizetendő forrásadótól (vagyis az anyavállalat fizetési kötelezettségétől) függ. Valójában annak van döntő jelentősége, hogy az anyavállalatot az újrafelosztás alapján terhelő forrásadó és a részvényes számára biztosított adójóváírás megfelel egymásnak.

46. Ezt bizonyítja a következő példa, amelyben az anyavállalat adómentesen 66,66 osztalékot kap egy leányvállalattól. Ez utóbbi külföldön a 100 nyeresége után 33,33 társasági adót fizetett (azaz külföldön ugyanolyan társaságiadó-kulcs volt érvényben, mint Franciaországban). Az anyavállalat jelenleg – még ha késedelemmel is – a Bíróság ítélkezési gyakorlatának köszönhetően visszamenőlegesen 33,33 adójóváírásban részesül, és a leányvállalat nyereségét teljes egészében (azaz 100) feloszthatja a részvényes részére. Az előzetesen felszámított társasági adót teljes mértékben semlegesítették. Amennyiben az anyavállalat e 100-at felosztja, a részvényes az anyavállalat szintjén fizetendő forrásadó nélkül azonban 100-at *és* 50%-os adójóváírást, azaz pontosan 150-et kap. A leányvállalat nyeresége azonban, amely az újrafelosztás során nem képezheti kettős adóztatás tárgyát, csak 100 volt, és most a forrásadó nélkül 150-re emelkedik. Ezt a különös eredményt (az osztalékot növelő újrafelosztást) csak a forrásadó akadályozza meg.

47. Ha ugyanis ez az anyavállalat a 100 után megfizette volna a (33,33) forrásadót, akkor e vállalat is csak 66,66-ot tudna újra felosztani, és a részvényes pontosan 100-at kapna (66,66-ot osztalékként és 33,33-ot saját adójóváírásként). Mivel a jelen ügyben az anyavállalat esetében az adójóváírása és a forrásadó pontosan lefedi egymást, nem keletkezik fizetési kötelezettség.

48. Amennyiben az anyavállalat csak 50-et osztott volna fel újra, a részvényes 75-öt kapott volna (50-et osztalékként és 25-öt saját adójóváírásként), és a forrásadó csak az 50 50%-a, azaz 25 lett volna. Mindazonáltal az anyavállalat is 33,33 adójóváírásban részesült volna, így 8,33 követelés maradt volna fenn. Ezzel szemben, ha az anyavállalat az adómentes jövedelmek felosztását

66,66-ról 100-ra növeli, akkor a részvényes 150-et kap (100-at osztalékként és 50-et saját adójóváírásként). Az anyavállalatot 50 forrásadó (a 100 50%-a) terheli, amely 33,33 saját adójóváírással jár. A fennmaradó fizetési kötelezettség mértéke 16,66.

49. Ugyanez az eredmény következik be akkor, ha a külföldi társasági adó alacsonyabb (például 15%) volt, és Franciaország is csak e terhet semlegesíti adójóváírás útján. A leányvállalat 85 osztalékot fizet a francia anyavállalat részére. Franciaország a forrásadót 15 adójóváírással semlegesíti. Így az anyavállalat (mint a belföldi esetben) 100 adómentes osztalékban részesül. A részvényes részére 66,66-ot osztanak fel, 33,33-ot pedig forrásadóként fizetnek meg. E forrásadót Franciaország jóváírja a részvényes számára, így az 100-at kap. Az osztalékok kettős adóztatását kiküszöbölik. Az anyavállalat szintjén ebben az esetben is fizetési kötelezettség marad fenn (ekkor 33,33 – 15 = 18,33).

50. Ez a fizetési kötelezettség azonban semmi esetre sem minősül az osztalék kettős adóztatásának (ahogy a követelés sem). Valójában ez azt biztosítja, hogy a részvényes megkapja a leányvállalat eredeti osztalékát, anélkül hogy az csökkenne vagy növekedne. Az, hogy az adójóváírásnak a forrásadóba való beszámítását követően az anyavállalatnál fizetési kötelezettség vagy követelés marad-e fenn, az anyavállalat felosztási politikájától és az osztalékot terhelő előzetesen felszámított társasági adótól, valamint a részvényes számára biztosított adójóváírás mértékétől függ. A forrásadó egyidejű megszüntetése melletti adójóváírás igénylése olyan „kimazsolázást” jelentene, amelyre sem az alapvető szabadságok, sem az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv nem jogosít fel. Ahelyett, hogy biztosítanák a semlegességet az újrafelosztás során, a felosztás volumene a francia állam terhére növekedne.

51. Végeredményben az adójóváírás és a forrásadó közötti kölcsönhatás a jelen ügyben már ezért nem érinti az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv hatályát. Ennélfogva nem állapítható meg ezen irányelv 4. cikkének (lásd erről a 3. pontot) és 5. cikkének (lásd erről a 2. pontot) megsértése sem.

2. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 5. cikke értelmében vett forrásadó hiánya

52. Mivel a forrásadót az osztalékfizető társaság, nem pedig a részvények tulajdonosa (azaz az osztalékban részesülő) köteles megfizetni, nincs szó az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 5. cikke értelmében vett forrásadóról.[13] A jelen ügyben a külföldi osztalékban részesülőt terhelő forrásadó sem kérdéses, hanem „csupán” az osztalékot újra felosztó francia anyavállalat által viselt adóteher.

3. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikke megsértésének hiánya

53. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikke (1) bekezdésének megsértése szintén kizárt. E rendelkezés azt írja elő, hogy az anyavállalat állama tartózkodik az anyavállalat által (a jelen ügyben osztalék formájában) kapott nyereség adóztatásától, vagy levonja a külföldön előzetesen felszámított adót.

[13] Így kifejezetten a belga fairness taxről: 2017. május 17-i X ítélet (C-68/15, EU:C:2017:379, 65. pont); 2010. június 24-i P. Ferrero és General Beverage Europe ítélet (C-338/08 és C-339/08, EU:C:2010:364, 26. pont); 2008. június 26-i Burda ítélet (C-284/06, EU:C:2008:365, 52. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2006. december 12-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C-446/04, EU:C:2006:774, 109. pont); 2003. szeptember 25-i Océ Van der Grinten ítélet (C-58/01, EU:C:2003:495, 47. pont). A forrásadó fogalmáról lásd továbbá: az X ügyre vonatkozó indítványom (C-68/15, EU:C:2016:886, 37. és azt követő pontok).

54. Franciaország az adómentesség módszerét választotta. A CGI 216. cikke értelmében ezen osztalékjövedelmek levonhatók az anyavállalat nyereségéből. E tekintetben az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikkének (2) bekezdése végső soron legfeljebb az osztalékjövedelmek 5%-ának megfelelő adóztatást tesz lehetővé. Amíg a francia rendszer biztosítja, hogy az anyavállalat által kapott osztalékokat ne lehessen 5%-nál magasabb mértékben adóztatni, nem áll fenn összeütközés az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikkével. Úgy tűnik, hogy a CGI 216. cikke biztosítja ezt. Végső soron azonban ezt a nemzeti bíróságnak kell megítélnie.

55. Ezzel szemben a fent kifejtettek szerint (42. és azt követő pontok) a forrásadóból és adójóváírásból álló rendszer célja nem a nyereség vagy az osztalék adóztatása, hanem annak biztosítása, hogy a már társasági adóval terhelt nyereséget a részvényes szintjén mentesítsék a társasági adó alól, és az a részvényesre vonatkozó egyéni adókulcs alapján (általában progresszív módon) teljes egészében adóztatható legyen.

56. Csak a forrásadó tisztán elszigetelt vizsgálata esetén lehetne a felperes társaságokkal és a Bizottsággal együtt arra a következtetésre jutni, hogy fennáll az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikkével való összeütközés. Ez akkor lenne lehetséges, ha a forrásadót az újrafelosztás során kapott osztalékok (kiegészítő) adóztatásának kellene tekinteni.

57. Így a Bíróság már megállapította, hogy az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikkének (1) bekezdése kiterjed az újrafelosztás során kapott osztalékok kiegészítő adóztatására is.[14] Ez az ügy azonban újrafelosztás során kapott osztalékokat terhelő kiegészítő társasági adóra vonatkozott egy, a belga állam által méltánytalannak (unfair) tekintett esetben. Jóllehet a társaság a felosztás évében a nemzeti adójogban előírt különböző levonások alkalmazásával részben vagy egészben csökkentette az adózási eredményét, a részvényesek osztalékban részesültek (úgynevezett fairness tax). Ez a fairness tax nem volt más, mint az újrafelosztás során kapott (tulajdonképpen adómentes) osztalékok utólagos adóztatása. Az ilyen adóztatás összeegyeztethetetlen az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikkének (1) bekezdésével.

58. A francia jogban előírt forrásadó jellege azonban egyértelműen különbözik ettől, amint azt Franciaország a tárgyaláson ismételten hangsúlyozta. Ez a forrásadó – például a fairness taxtől eltérően – nem keletkeztet adóbevételt, hanem „csupán” korrigálja a részvényes számára biztosított későbbi adójóváírást. A forrásadó tisztán elszigetelt vizsgálata nem venné figyelembe az osztalékfizető társaságot terhelő forrásadó és az osztalékban részesülő számára biztosított adójóváírás között a francia rendszerben fennálló szükségszerű összefüggést.

59. Amennyiben valamely társaság nem fizet társasági adót a nyereség után (például adómentes jövedelmek esetében), és e nyereség összegéből 100-at feloszt, az osztalékban részesülő számára biztosított (ebben az esetben 50) adójóváírás nem igazolható. E tekintetben Franciaország az írásbeli észrevételeiben helytállóan hivatkozik jogalap nélküli gazdagodásra, illetve az adómentesség megduplázódására. Ennek elkerülése érdekében Franciaország a részvényes számára biztosított adójóváírást is megszüntethette volna, ami az uniós jog szempontjából nem lett volna kifogásolható.

60. Franciaország azonban eltérő módszert választott. Kétségtelen, hogy biztosítja az adójóváírást, az esetlegesen hiányzó társaságiadó-terhet azonban az osztalékfizető társaság (a jelen esetben az anyavállalat) szintjén kivetett forrásadó útján hozza létre (lásd a fenti 45. és azt követő pontokat).

[14] 2017. május 17-i X ítélet (C-68/15, EU:C:2017:379, 77. és azt követő pontok); lásd erről továbbá: az X ügyre vonatkozó indítványom (C-68/15, EU:C:2016:886, 53. és azt követő pontok).

61. Az ebben a rendszerben kivetett forrásadó tehát nem adóztatás, hanem csupán olyan módszer, amely biztosítja a nyereségnek a részvényes részére történő teljes felosztását, amelynek során a felosztott társasági nyereség megfelelően adóztatható. A forrásadó csupán formálisan kapcsolódik az osztalékfizetéshez. Anyagi jogi szempontból azonban a forrásadó az osztalékban részesülő számára biztosított adójóváíráshoz kapcsolódik. Ezt az adójóváírást ezáltal végeredményben visszavonják, ha a jövedelmeket az osztalékfizető társaság szintjén nem adóztatták.

62. A forrásadó tehát nem minősül az osztalékfizetésen alapuló *kiegészítő adónak* (mint például a fairness tax[15]). Valójában a forrásadó csak egy többé-kevésbé összetett korrekciós eszköz az osztalékban részesülő szintjén történő megfelelő adóztatás biztosítása érdekében. A forrásadó „csupán" korrigálja az osztalékban részesülő számára biztosított, egyébként jogosulatlan adójóváírást, minek során a korrekció az osztalékfizető társaságnál történik. Végeredményben az osztalék egy részét (33,33%-át) nem közvetlenül, hanem közvetve, az adóhatóságon keresztül fizetik ki a részvényeseknek, anélkül azonban, hogy azt az adóhatóság adóztatná (azaz csökkentené).

4. Közbenső következtetés

63. Az osztalékfizető társaságot terhelő forrásadó, amelyet az e társaság által fizetett osztalékban részesülő számára biztosított adójóváírással kompenzálnak, anyagi szempontból és a francia rendszer átfogó vizsgálata esetén nem minősül a kifizetendő osztalékot terhelő kiegészítő adónak, következésképpen nem lehet ellentétes az anya- és leányvállalatokról szóló irányelvnek sem az 5. cikkével, sem a 4. cikkével.

D. Másodlagosan: az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 7. cikke (2) bekezdésének értelmezése

64. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 7. cikke (2) bekezdésének hatályára vonatkozó kérdés csak abban az esetben merül fel másodlagosan, ha a Bíróság ezt másképp ítéli meg, és a forrásadót elszigetelten az anyavállalat által kapott osztaléknak a részvényesek részére történő újrafelosztása során való kiegészítő adóztatásának tekinti.

65. E rendelkezés szerint az irányelv nem érinti azon nemzeti rendelkezéseket, amelyeket az osztalékok gazdasági kettős adóztatásának kiküszöbölésére vagy mérséklésére szántak (első fordulat), különös tekintettel azon rendelkezésekre, amelyek az osztalékban részesülők adójóváírására vonatkoznak (második fordulat). Az első fordulat a jelen ügyben nem releváns, mivel az adólevonás – amennyiben azt az általam javasoltakkal ellentétben elszigetelten vizsgáljuk – nem a kettős adóztatás mérséklésére vagy kiküszöbölésére szolgál. Legfeljebb az adóztatás kettős elmaradásának elkerülését teszi lehetővé, amint azt a felperes társaságok egyikének képviselője is megerősítette.

66. Mindazonáltal a forrásadó olyan rendelkezésként értékelhető, amely az osztalékban részesülők adójóváírására vonatkozik (második fordulat). Ennek feltétele azonban, hogy az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 7. cikkének (2) bekezdése az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikkére is vonatkozzon. A felperes társaságok úgy vélik, hogy a 7. cikk (2) bekezdése csak a forrásadónak az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 5. és 6. cikkében előírt tilalma

[15] 2017. május 17-i X ítélet (C-68/15, EU:C:2017:379).

alóli kivételekre terjed ki. Mivel a [jelen ügyben szóban forgó] forrásadó nem minősül [az irányelv 7. cikkének (1) bekezdése szerinti] forrásadónak, az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 7. cikkének (2) bekezdése sem alkalmazandó. Ezt elsősorban a kivételek szűk értelmezésére vonatkozó követelménnyel,[16] és azzal a ténnyel indokolják, hogy ezen irányelv 7. cikkének (1) bekezdése[17] rögzíti, hogy mi nem tartozik a „forrásadó" fogalom alá.

67. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 7. cikke (2) bekezdése hatályának e megszorító értelmezése azonban számomra nem meggyőző. Egyrészt ezen értelmezés nem következik a szövegből, másrészt pedig ellentétes a keletkezéstörténettel és pontos vizsgálat esetén a Bíróság korábbi ítélkezési gyakorlatával is.

68. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 7. cikke (2) bekezdésének szövegéből nem következik a forrásadó ezen irányelv 5. és 6. cikkében előírt tilalmára való korlátozás. Valójában a 7. cikk (2) bekezdése összességében lehetővé teszi az irányelvtől való eltérést, tehát a 4. cikktől való eltérést is. Ezenkívül a második fordulat adójóváírást említ, amelynek – mint a jelen ügyben – nem kell szükségszerűen összefüggésben állnia forrásadó-levonással. Nincs utalás arra, hogy a 7. cikk (2) bekezdése éppen az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikkére ne vonatkozna.

69. Véleményem szerint az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 7. cikkének (2) bekezdése csupán azt rögzíti, hogy azok a nemzeti adózási rendszerek, amelyek az irányelv céljait bizonyos, olyan módszerekkel követik, amelyek elszigetelten vizsgálva esetlegesen problémásak lehetnek, átfogó vizsgálat esetén mindazonáltal elfogadhatók lehetnek. Az ilyen kivételek „csupán" nem áshatják alá az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv értelmét és célját.[18]

70. Ennek megfelelően a Bíróság ítélkezési gyakorlatából megállapítható, hogy az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 7. cikkének (2) bekezdését nem kizárólag a forrásadó ezen irányelv 5. és 6. cikkében előírt tilalmára vonatkozóan kell értelmezni. Az Océ van der Grinten ügyben[19] vitatott volt, hogy ezen irányelv 7. cikkének (2) bekezdése kiterjed-e a forrásadó tilalmára is (!). A Bíróság arra a következtetésre jutott, hogy az irányelv 7. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az akkor is lehetővé teszi az adóztatást, ha ez az adó az irányelv 5. cikkének (1) bekezdése értelmében forrásadónak minősül, amennyiben azt a leányvállalat által az anyavállalata részére fizetett osztalékra alkalmazzák.[20] A Bíróság tehát abból indul ki, hogy az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 7. cikkének (2) bekezdése kiterjed a forrásadónak az 5. cikkben előírt tilalmára „is". Az irányelv 7. cikke (2) bekezdésének „kizárólag" a forrásadó tilalmára való korlátozása ellentétes lenne ezzel.

71. Ezt megerősíti az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 7. cikke (2) bekezdésének keletkezéstörténete, amelyet Franciaország az észrevételeiben hangsúlyoz. A kivétel az Egyesült Királyságnak a társaságiadó-rendszerének sajátosságain alapuló kezdeményezésére vezethető vissza. Amint az az 1989. június 12-i végleges kompromisszumos javaslatból kitűnik, a megfogalmazás célja annak biztosítása volt, hogy az irányelv ne érintse a „précompte"-t és a

16 Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 7. cikkének (2) bekezdéséről lásd: 2010. június 24-i P. Ferrero és General Beverage Europe ítélet (C-338/08 és C-339/08, EU:C:2010:364, 45. pont); 2003. szeptember 25-i Océ Van der Grinten ítélet (C-58/01, EU:C:2003:495, 86. pont).

17 E rendelkezés szövege a következő: „»Forrásadó«: ezen irányelv alkalmazásában nem vonatkozik az adott leányvállalat által a tagállamának fizetendő azon társaságiadó-előlegre vagy a társasági adó előre történő megfizetésére (précompte), amely az anyavállalat részére történő nyereségfelosztással kapcsolatos."

18 Ebben az értelemben szintén: 2010. június 24-i P. Ferrero és General Beverage Europe ítélet (C-338/08 és C-339/08, EU:C:2010:364, 46. pont); 2003. szeptember 25-i Océ Van der Grinten ítélet (C-58/01, EU:C:2003:495, 102. pont).

19 2003. szeptember 25-i Océ Van der Grinten ítélet (C-58/01, EU:C:2003:495).

20 2003. szeptember 25-i Océ Van der Grinten ítélet (C-58/01, EU:C:2003:495, 89. pont).

„crédit d'impot (avoir fiscale)"-t.[21] Ezt a két elemet a már akkor fennálló francia adórendszer is tartalmazta. A kompromisszumban javasolt megfogalmazás a mai napig szerepel az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 7. cikkében.

72. Ennélfogva a 7. cikk (2) bekezdése második fordulatának alkalmazása elképzelhető, annak ellenére, hogy a jelen ügyben nem az irányelv értelmében vett forrásadóról van szó. Mindazonáltal olyan rendelkezésről kell, hogy szó legyen, amely az osztalékban részesülő adójóváírására vonatkozik.

73. Még ha – amint arra a felperes társaságok helytállóan hivatkoznak – a forrásadót a jelen ügyben az osztalékfizető társaság szintjén alkalmazzák is, annak funkciója (lásd erről a fenti 58. és azt követő pontokat) az osztalékban részesülő számára biztosított, anyagi szempontból jogosulatlan adójóváírás korrekciója. A fent kifejtettek szerint a forrásadó szükségszerűen az osztalékfizető társaság szintjén történő adóztatással (társasági adó vagy forrásadó) és az osztalékban részesülő szintjén fennálló adójóváírási rendszerrel függ össze. A francia rendszerben egyik sem képzelhető el a másik nélkül.

74. Így a forrásadó az osztalékban részesülő adójóváírására is *vonatkozik*. Ennélfogva az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 7. cikkének (2) bekezdése a szövege alapján kiterjed a francia jog e rendelkezésére. Az irányelv hivatkozott rendelkezése rögzíti, hogy az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv nem érinti az ilyen korrekciós mechanizmust.

75. Mindazonáltal ennek feltétele, hogy e kivétel ne ássa alá az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv értelmét és célját. Mindenesetre nem ez a helyzet akkor, ha az anyavállalat a külföldi leányvállalata által részére történő osztalékfizetés során olyan megfelelő adójóváírásban részesül, amely semlegesíti az ezen osztalék után előzetesen felszámított társasági adót. Amennyiben újrafelosztás esetén ezen adójóváírás beszámítható a forrásadóba, amely csupán a részvényes számára biztosított, anyagi jogi szempontból jogosulatlan adójóváírást korrigálja, nem merülnek fel kétségek. A francia rendszer ebben az esetben is lehetővé teszi az osztalékoknak az anya-és leányvállalatokról szóló irányelv hatálya alá tartozó társaságok részére történő adósemleges kifizetését.

VI. Végkövetkeztetés

76. Következésképpen azt javasolom a Bíróságnak, hogy a Conseil d'État (államtanács, Franciaország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre a következő választ adja:

A 90/435 irányelv 7. cikkének (2) bekezdésével összefüggésben értelmezett 4. cikkében foglalt rendelkezésekkel nem ellentétes az olyan rendelkezés, amely a részvényes megfelelő adóztatására irányuló rendszer alkalmazása céljából a nyereség újrafelosztása során fizetendő adót ír elő annak érdekében, hogy semlegesítse az osztalék következő kedvezményezettje (az anyavállalat részvényese) számára biztosított megfelelő adójóváírást. Ugyanez vonatkozik arra az esetre is, ha e nyereséget korábban az Európai Unió más tagállamában székhellyel rendelkező leányvállalatok osztották fel az anyavállalat részére. Ezzel szemben az adójóváírásnak az anyavállalattól való megtagadása e helyzetben a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint ellentétes az alapvető szabadságokkal.

[21] Compromis soumis au Conseil ECOFIN du 17 avril 1989 concernant trois problèmes essentiels relatifs aux propositions de directives „fusion" et „sociétés mères et filiales" – n 7322/89, page 7/11 – version française.