# NIILO JÄÄSKINEN
# FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2010. április 29.[1]

## I – Bevezetés

1. A jelen ügy tárgyát képező előzetes döntéshozatal iránti kérelmet a chambre commerciale, financière et économique de la Cour de Cassation (a Semmítőszék kereskedelmi, pénzügyi és gazdasági kollégiuma, Franciaország) terjesztette elő. A kérelem lényegében az 1992. május 2-án kelt Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodás (a továbbiakban: EGT-Megállapodás)[2] 40. cikkének a valamely tagállam adójogszabályainak – az EGT-Megállapodásban részes, de az Európai Unióban nem tagállam (a továbbiakban: EGT-tagállam) – Liechtensteini Hercegségben letelepedett társaságra való alkalmazásának keretében történő értelmezésére irányul. A kérdés különös érdeklődésre tett szert a tagállamok között, hiszen közülük kilencen nyújtottak be írásbeli észrevételeket.

2. Ez az ügy lehetővé teszi a Bíróság számára az ELISA-[3] és az A[4]-ügyben hozott ítéletekből származó – a szabad tőkemozgás közvetlen adóztatással összefüggő korlátozására vonatkozó igazolásokat illető – ítélkezési gyakorlatának kiegészítését, és az EGT-tagállamokat érintő helyzetekre alkalmazandó szabályozás pontosítását.

## II – Jogi háttér

### A – *Az uniós jog*

3. 4. fejezete rendelkezéseinek keretei között az EK 56. cikk (1) bekezdése megtilt a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti tőkemozgásra és a fizetési műveletekre vonatkozó minden korlátozást[5].

4. Az EK 57. cikk (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az 56. cikk rendelkezései nem érintik azoknak a nemzeti vagy közösségi

1 – Eredeti nyelv: francia.

2 – HL L 1994., 3. o.

3 – A C-451/05. sz. ELISA-ügyben 2007. október 11-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-8251. o.].

4 – A C-101/05. sz. A-ügyben 2007. december 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-11531. o.].

5 – Mivel az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet 2009. február 10-én nyújtották be, az EK-Szerződés rendelkezéseire az Európai Unió működéséről szóló szerződés hatálybalépését megelőző számozás szerint fogunk utalni.

jogszabályok alapján 1993. december 31-én hatályban lévő korlátozásoknak a harmadik országokra történő alkalmazását, amelyeket a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó olyan tőkemozgás tekintetében fogadtak el, amely közvetlen befektetéssel – az ingatlanbefektetéseket is beleértve –, letelepedéssel, pénzügyi szolgáltatások nyújtásával vagy értékpapírok tőkepiacokra történő bevezetésével függ össze."

5. Az 58. cikk előírja:

„(1) Az 56. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy:

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

b) meghozzák a szükséges intézkedéseket a nemzeti törvények és rendeletek megsértésének megakadályozására, különösen az adózás és a pénzügyi szervezetek prudenciális felügyelete terén, vagy hogy eljárásokat alakítsanak ki a tőkemozgások igazgatási vagy statisztikai célú bejelentésére, illetve hogy a közrend vagy a közbiztonság által indokolt intézkedéseket hozzanak.

(2) […]

(3) Az (1) és (2) bekezdésben említett intézkedések és eljárások nem szolgálhatnak az 56. cikkben meghatározott szabad tőkemozgásra és fizetési műveletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül."

6. Az EGT-Megállapodás 4. cikke a következőképpen rendelkezik:

„E megállapodás alkalmazási körében és az abban foglalt különös rendelkezések sérelme nélkül, tilos az állampolgárság alapján történő bármely megkülönböztetés."

7. Az EGT-Megállapodás szabad tőkemozgásról szóló 4. fejezetének szövege az EGK-Szerződés, valamint a Szerződés 67. cikkének végrehajtásáról szóló 1988. június 24-i 88/361/EGK tanácsi irányelv [az Amszterdami Szerződés által hatályon kívül helyezett cikk][6] – az Európai Unióról szóló

6 – HL L 178., 5. o.

Szerződés által bevezetett módosítások előtt hatályos – rendelkezéseit tükrözi. Az EGT-Megállapodás 40. cikke értelmében:

„E megállapodás rendelkezéseinek keretében a Szerződő Felek között az Európai Közösség tagállamaiban és az Európai Szabadkereskedelmi Társulás államaiban letelepedett személyek tőkéjének mozgását semmi nem korlátozhatja, és a felek állampolgársága vagy lakóhelye, vagy a befektetés helye alapján nincs helye megkülönböztetésnek. Az ebben a cikkben foglaltak végrehajtásához szükséges rendelkezéseket a XII. melléklet tartalmazza."

8. Az EGT-Megállapodás szóban forgó XII. Melléklete kimondja a 88/361 irányelv Európai Gazdasági Térségre való alkalmazandóságát. Ezen irányelv I. melléklete, amely felállítja a tőkemozgások nómenklatúráját, és amely a tőkemozgás meghatározása kapcsán megtartotta irányadó szerepét[7], kimondja, hogy e fogalom körébe tartoznak azok a műveletek, amelyekkel valamely tagállam területén az ott lakóhellyel nem rendelkező személyek ingatlan-beruházást hajtanak végre.

9. Valamely tagállam hivatkozhat a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen és közvetett adóztatás területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelvre[8] annak érdekében, hogy valamely másik tagállam illetékes hatóságaitól megszerezzen a szóban forgó irányelv hatálya alá tartozó adók pontos megállapításához szükséges minden információt.

B – *A nemzeti jog*

10. A francia általános adókódex (a továbbiakban: CGI) 990D. és következő cikkei a francia jogalkotó által, az adókikerülés elleni küzdelem érdekében elfogadott intézkedések részét képezik.

11. A CGI 990D. cikke a következőképpen rendelkezik[9]:

„Azok a jogi személyek, amelyek közvetlenül vagy közvetetten valamely személy révén Franciaországban fekvő egy vagy több ingatlan felett tulajdonjoggal, vagy e javak felett dologi jogokkal rendelkeznek, ezen ingatlanok vagy jogok forgalmi értékének 3%-át kitevő éves adót kötelesek fizetni.

7 – Lásd a C-229/97. sz. Trummer és Mayer ügyben 1999. március 16-án hozott ítélet [EBHT 1999., I-1661. o.] 21. pontját.

8 – HL L 336., 15. o., amelyet az 1992. február 25-i 92/12/EGK tanácsi irányelv (HL L 76., 1. o.) módosított.

9 – Az 1993. évi költségvetési törvényről szóló, 1992. december 30-i 92-1376. sz. törvénnyel megállapított változat (JORF 1992. december 31., 18058. o.).

Ingatlan javak vagy dologi jogok köztes személyeken keresztüli tulajdonosának tekintendő Franciaországban minden olyan jogi személy, amely részesedéssel rendelkezik – annak formájára és arányára tekintet nélkül – olyan jogi személyben, amely e javak vagy jogok tulajdonosa, vagy olyan harmadik jogi személyben rendelkezik részesedéssel, amely maga tulajdonjoggal rendelkezik a javak vagy a jogok felett, vagy köztes személy a tulajdonosi láncban. E rendelkezés a köztes jogi személyek számára tekintet nélkül alkalmazandó".

12. A CGI 990E. cikke szerint[10] a 990D. cikkben meghatározott adó nem alkalmazható:

„[…]

2° Azon jogi személyekre, amelyek székhelye olyan országban vagy területen található, amely az adókijátszás vagy adóelkerülés elleni küzdelem jegyében közigazgatási segítségnyújtási egyezményt kötött Franciaországgal, és amelyek legkésőbb minden év május 15-éig a 990F. cikkben meghatározott rendeletben előírt helyen bejelentik a január 1-jén tulajdonukban lévő ingatlanok helyét, megnevezését és értékét, továbbá bejelentik ugyanezen időpont vonatkozásában a tagjaik nevét és címét, valamint az egyes tagok részvényeinek vagy részesedésének arányát;

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

4° azon társaságokra, amelyek részvényeit a hivatalos tőzsdén vagy valamely francia tőzsde másodpiacán vagy valamely, hasonló szabályok szerint működő külföldi tőzsdén jegyzik;

[…]"

10 – Az 1993. évi költségvetési törvényről szóló 1992. december 30-i 92-1376. sz. törvénnyel megállapított változat (JORF 1992. december 31., 18058. o.).

13. Az alapeljárás tényállásának idején a Francia Köztársaság és a Liechtensteini Hercegség között egyetlen, a CGI 990E. cikkének 2. pontjában előírtnak megfelelő egyezményt sem kötöttek[11].

## III – Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

14. A liechtensteini székhelyű Etablissements Rimbaud SA társaság (a továbbiakban: Etablissements Rimbaud) Franciaországban fekvő ingatlannal rendelkezik. Ebből kifolyólag főszabály szerint a CGI 990D. cikke által bevezetett 3%-os adó alá tartozik.

15. A francia adóhatóság először az 1988. évtől 1997-ig, majd az 1998-tól 2000-ig terjedő időszak vonatkozásában intézkedett a szóban forgó adó Etablissements Rimbaud-tól való beszedéséről.

16. Az Etablissements Rimbaud kereseti kérelmet nyújtott be a vitatott adókivetések alóli mentesség megállapítása iránti kérelmeinek elutasítása ellen. Miután előbb a Tribunal de grande instance d'Aix-en-Provence, majd a Cour d'appel d'Aix-en-Provence is elutasította kérelmeit, az Etablissements Rimbaud felülvizsgálat iránti kérelmet nyújtott be a Cour de cassation-hoz.

17. A szóban forgó felülvizsgálat iránti kérelem vizsgálata során a Cour de cassation a következő előzetes döntéshozatal iránti kérdéssel fordult a Bírósághoz:

„Ellentétes-e az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodás 40. cikkével a code général des impôt 990D. és azt követő cikkeinek alkalmazandó szövegében foglalthoz hasonló nemzeti szabályozás, amely a Franciaországban illetőséggel rendelkező társaságokat mentesíti a tulajdonukban álló franciaországi fekvésű ingatlanok forgalmi értékének 3%-át kitevő adó megfizetése alól, és e mentességet az Európai Gazdasági Térség olyan államában illetőséggel rendelkező társaság esetében, amely nem tagja az Európai Uniónak, attól teszi függővé, hogy Franciaország és ezen állam kötött-e kölcsönös segítségnyújtási egyezményt az adókijátszás és az adókikerülés elleni küzdelem területén, vagy attól, hogy az állampolgárság alapján történő hátrányos megkülönböztetés tilalmát rögzítő nemzetközi szerződés alapján az e jogi személyeket terhelő adó nem lehet magasabb a franciaországi illetőségű társaságokra háruló adónál?"

## IV – A Bíróság előtti eljárás

18. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet a Bíróság Hivatalában 2009. február 18-án vették nyilvántartásba.

11 – A francia kormány és Liechtenstein kormánya közötti, az adózás területén való információcseréről szóló 2009. szeptember 22-én aláírt egyezmény irreleváns az alapügy szempontjából, mivel ahhoz képest későbbi.

19. Írásbeli észrevételeket nyújtott be az Etablissements Rimbaud, a német, az észt, a görög, a spanyol, a francia, az olasz, a holland, a svéd kormány, az Egyesült Királyság kormánya, továbbá a Bizottság, Liechtenstein kormánya és az EFTA Felügyeleti Hatósága.

20. A 2010. február 3-án tartott tárgyaláson az Etablissements Rimbaud képviselője, az észt, a görög, a spanyol, a francia, a svéd kormány és az Egyesült Királyság kormányának meghatalmazottjai, továbbá a Bizottság és az EFTA Felügyeleti Hatóságának meghatalmazottjai ismertették szóbeli észrevételeiket[12].

## V – A felek álláspontja

21. Az Etablissements Rimbaud úgy véli, hogy az EGT-Megállapodás 40. cikke ellentétes az olyan szabályozással, amely – mint a CGI 990D. és következő cikkei – mentesíti a Franciaországban illetőséggel rendelkező társaságokat a tulajdonukban álló Franciaországban fekvő ingatlanok forgalmi értékének 3%-át kitevő adó megfizetése alól, és amely e mentességet az Európai Gazdasági Térség valamely államában illetőséggel rendelkező társaságok esetében megkülönböztető feltételektől teszi függővé.

22. Ehhez hasonlóan az EFTA Felügyeleti Hatósága, a Bizottság és Liechtenstein kormánya úgy gondolja, hogy az EGT-Megállapodás 40. cikke ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló nemzeti szabályozással, amennyiben az nem teszi lehetővé a valamely EGT-államban letelepedett társaságok számára, hogy igazolást nyújtsanak be a részesedéssel rendelkező természetes személyek személyazonosságáról.

23. Ezzel szemben az írásbeli észrevételeket előterjesztő valamennyi tagállam azon a véleményen van, hogy az EGT-Megállapodás 40. cikke nem ellentétes az ilyen szabályozással.

## VI – Elemzés

### A – *Előzetes észrevételek*

24. Mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróságnak már nyílt alkalma a CGI jelen ügyben szóban forgó rendelkezéseinek vizsgálatára. A Cour de cassation által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem

12 – Liechtenstein kormányának meghatalmazottja bejelentette a tárgyaláson való részvételét, de végül a rossz időjárási körülmények miatt nem tudott megjelenni.

tárgyában a Bíróság a fent hivatkozott ELISA-ügyben hozott ítéletben kimondta, hogy a tagállamok viszonylatában az uniós joggal ellentétes a szóban forgó francia szabályozáshoz hasonló szabályozás. Következésképpen a jelen ügyben – amelyet szintén a Cour de cassation nyújtott be – a Bíróságnak kizárólag azt a kérdést kell megválaszolnia, hogy a szóban forgó nemzeti rendelkezésekből esetlegesen eredő korlátozás az EGT-Megállapodás keretében igazolható-e, vagyis egy olyan esetben, amely átmenetet képez az Unió tagállamai közötti viszony, illetve az uniós tagállamok és az EGT-Megállapodásban nem részes államok közötti viszonyok közt.

25. Az ügy időbeli aspektusát illetően hangsúlyozni kell, hogy a kérdést előterjesztő bíróság az EGT-Megállapodás 40. cikkének értelmezését kérte. Mivel a Liechtensteini Hercegség 1995. május 1-jétől részes állama az EGT-Megállapodásnak, a Bíróságnak az ezt megelőző jogi szabályozást kell értelmeznie[13].

26. Mint ahogyan azt Bot főtanácsnok a fent hivatkozott A-ügyben előterjesztett indítványában kifejtette[14], egyrészt a tagállamok közti, másrészt a tagállamok és a harmadik országok közti tőkemozgás területén fokozatos liberalizáció ment végbe. Az Európai Gazdasági Közösséget létrehozó Szerződésben a Közösségen belüli és azon kívüli tőkemozgás kevéssé kötelező jellegű különrendelkezések tárgyát képezte. Fontos szakaszt nyitott a 88/361 irányelv, amely a tagállamok közötti tőkemozgások teljes és feltétlen liberalizációját írta elő. A Közösségen kívüli tőkemozgás szintjén ezzel szemben a 88/361 irányelv rendelkezései kevésbé kötelező jellegűek, hiszen a tagállamoknak a harmadik országokkal szemben csak törekedniük kell arra, hogy ugyanazon liberalizációs szintet érjék el, mint a Közösségen belül lebonyolított műveletek esetében.

27. Az Európai Unióról szóló, 1992. február 7-én Maastrichtban kelt szerződés a tőkemozgás szabadságát nemcsak a tagállamok közötti tőkemozgások vonatkozásában, hanem a tagállamok és a harmadik országok viszonylatában is az EK-Szerződés által biztosított egyik alapvető szabadsággá tette. Az EK 56. cikk (1) bekezdése szerint ugyanis „e fejezet rendelkezéseinek keretei között tilos a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti tőkemozgásra vonatkozó minden korlátozás". Ez a cikk 1994. január 1-jétől alkalmazandó.

28. Ugyanakkor az EGT-Megállapodás nem tartalmaz az EK 57. és 58. cikkhez hasonló

13 – Ezen időpontot megelőzően a Liechtensteini Hercegség harmadik országnak minősült, amelyre semmilyen különleges rendelkezés nem vonatkozott. Ezen időpontot követően az irányelvek átültetése érdekében néhány átmeneti rendelkezést alkalmaztak (bizonyos közösségi irányelvek átültetésének határideje).

14 – A 2007. szeptember 11-én előterjesztett indítvány 38–45. pontja.

rendelkezéseket. Mindamellett számomra nem tűnik kétségesnek, hogy a tagállamok EGT-Megállapodás 40. cikkéből eredő – az EGT-Megállapodás tagállamaival szembeni – kötelezettségei nem lehetnek súlyosabbak, mint az EK 58. cikkből fakadóak. Ezenfelül úgy tűnik, hogy a *lex posteriori derogat legi priori* és a *lex specialis derogat legi generali* elvek kizárják az EK 57. cikk (1) bekezdésének a tagállamok és a Liechtensteini Hercegség viszonylatában való minden alkalmazását.

29. Következésképpen az EK 57. cikk (1) bekezdése a szóban forgó harmadik országban nem alkalmazható az EGT-Megállapodás hatályba lépésének időpontjától kezdődően.

30. Ki kell emelni egy másik időbeli aspektust is. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból megállapítható, hogy az alapügyben szereplő tőkemozgás – úgymint az ingatlanberuházás – a szabad tőkemozgás mind Európai Unión belüli, mind pedig a tagállamok és az EGT-Megállapodás államainak viszonylatában való bevezetésénél korábbi. Következésképpen tekintve, hogy az Etablissements Rimbaud jóval a releváns időpontok előtt eszközölt befektetést, szigorú értelemben véve nem gyakorolta az érintett alapszabadsághoz való jogát. Mindazonáltal számomra úgy tűnik, hogy ez a tény nem befolyásolja a Bíróság által a kérdést előterjesztő bíróság számára az EGT-Megállapodás Liechtensteini Hercegség vonatkozásában való hatálybalépésének időpontját követően alkalmazandó szabályozás tárgyában adandó választ[15]. Az adóztatás szempontjából a szabad tőkemozgás meglévő és új befektetésekre gyakorolt hatásainak meg kellene egyezniük.

31. Az elemzésem keretében először a fent hivatkozott ELISA, valamint az Ospelt és a Schlössle Weissenberg ügyekben[16] hozott ítéletekből eredő – egyrészt a tagállamok közötti, másrészt a tagállamok és az EGT-Megállapodás államai közötti –, a közvetlen adóztatásra vonatkozó szabad tőkemozgást érintő ítélkezési gyakorlatát fogom röviden kifejteni, majd a két rendszert fogom összehasonlítani. Végül, az eltérő bánásmód alátámasztására felhozott igazolásokat fogom elemezni.

B – *A szabad tőkemozgással kapcsolatos ítélkezési gyakorlat a közvetlen adóztatás tárgyában*

32. A tagállamok közötti viszonyt illetően a fent hivatkozott ELISA-ügyben hozott ítéletben a Bíróság úgy határozott, hogy az EK 56. cikket akként kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely mentesíti a valamely tagállamban illetőséggel rendelkező társaságok tulajdonában

15 – Megjegyzendő, hogy az EGT-Megállapodás XII. Melléklete általános értelemben nem különbözteti meg a meglévő befektetéseket az új befektetésektől. Ez a megkülönböztetés csak konkrét esetekben fordul elő; lásd különösen a szóban forgó melléklet 1. pontjának e) alpontját, valamint a C-300/07. sz. Salzmann-ügyben 2003. május 15-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-4899. o.] 4. pontját.

16 – A C-452/01. sz. Ospelt és Schlössle Weissenberg ügyben 2003. szeptember 23-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-9743. o.].

lévő, az adott államban található ingatlanokat az azok forgalmi értéke után kivetett adó alól, míg a más tagállamban illetőséggel rendelkező társaságok esetében e mentességet attól teszi függővé, hogy az érintett tagállam és ezen ország kötött-e kölcsönös segítségnyújtási egyezményt az adókijátszás és adóelkerülés elleni küzdelem területén, illetve az állampolgárság alapján történő hátrányos megkülönböztetés tilalmát rögzítő valamely szerződés alapján e társaságokat terhelő adó nem lehet magasabb az első tagállamban illetőséggel rendelkező társaságokra háruló adónál, és amely szabályozás a más tagállambeli illetőséggel rendelkező társaságok számára nem teszi lehetővé, hogy igazolást nyújtsanak be e részesedéssel rendelkező természetes személyek személyazonosságáról[17].

33. A fent hivatkozott ELISA-ügyben hozott ítéletben a Bíróság megállapította a szabad tőkemozgással szembeni korlátozás fennállását. Ezt követően megvizsgálta, hogy e korlátozás igazolható-e valamely nyomós közérdekkel. Miután megerősítette, hogy a vitatott adó a Franciaországban a természetes személyekre háruló vagyonadó megfizetésének elkerülésére irányuló gyakorlat elleni küzdelmet szolgálja, a Bíróság az intézkedés arányosságát vizsgálta. Megállapította, hogy a vitatott adó a 77/799 irányelv által létrehozott együttműködés hatálya alá tartozik, és nem zárható ki eleve, hogy az adózó maga terjessze elő a vonatkozó okirati bizonyítékokat. A Bíróság ebből arra következtetett, hogy a Francia Köztársaság – a tagállamok egymás közti viszonyában – kevésbé szigorú intézkedéseket is elfogadhatott volna az adókijátszás elleni küzdelem céljának elérése érdekében.

34. Mindazonáltal az Etablissements Rimbaud nem valamely tagállamban, hanem a Liechtensteini Hercegségben rendelkezik illetősséggel, amely 1995. május 1-jétől részes állama az EGT-Megállapodásnak.

35. E tekintetben fontos emlékeztetni arra, hogy az EGT-Megállapodás egyik fő célja az áruk, a személyek, a szolgáltatások és a tőke szabad mozgásának lehető legteljesebb megvalósítása az EGT egészében, úgy hogy a Közösség területén megvalósított belső piac kiterjedjen az EFTA államaira. Ebből a szempontból az említett megállapodás számos rendelkezése a megállapodás lehető

17 – Lásd a fent hivatkozott ELISA-ügyben hozott ítélet 102. pontját. Megjegyzem, hogy a fent hivatkozott ELISA-ügyben hozott ítéletből kifolyólag a CGI 990E. cikkét a 2007. december 25-i 2007-1824. sz. törvény módosította. Az így alkalmazandó változatban a CGI 990E. cikke kimondja különösen, hogy a 990D. cikkben előírt adó nem alkalmazandó „[…] 3° Azon jogalanyokra: jogi személyekre, szervezetekre, trösztökre vagy hasonló intézményekre, amelyek székhelye Franciaországban, az Európai Unió valamely tagállamában vagy olyan országban vagy területen található, amely az adókijátszás vagy adókikerülés elleni küzdelem jegyében közigazgatási segítségnyújtási egyezményt kötött Franciaországgal, vagy olyan országban található, amely számukra a Franciaországban székhellyel rendelkező jogalanyokkal azonos elbánást biztosító szerződést kötött Franciaországgal […]”.

legegységesebb módon való értelmezésére irányul az EGT egészében[18]. Ennek keretében a Bíróság feladata annak biztosítása, hogy az EGT-Megállapodásnak a Szerződés szabályaival lényegében azonos rendelkezéseit a tagállamokon belül azonos módon értelmezzék[19].

36. Ebből következik, hogy ugyan az EGT-Megállapodásban részes államokban honosak között a tőke szabad mozgására vonatkozó korlátozásokat az említett megállapodás XII. mellékletének 40. cikkére tekintettel kell értékelni, ezek a rendelkezések ugyanazzal a jogi hatállyal rendelkeznek, mint az EK 56. cikk lényegében azonos rendelkezései[20], az e rendelkezések megfogalmazása közötti esetleges különbségek ellenére.

37. Továbbá a Bíróság úgy vélte, hogy a tőkemozgással szembeni korlátozás fogalmát a tagállamok és a harmadik országok közötti viszonylatban ugyanúgy kell értelmezni, mint a tagállamok közötti viszonylatban[21].

38. Számomra egyértelműnek tűnik, hogy az alapügyben eltérő bánásmód áll fenn a szabad tőkemozgás tekintetében attól függően, hogy a társaság székhelye Franciaországban vagy Liechtensteinben található.

39. Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében hátrányos megkülönböztetés a különböző szabályoknak hasonló helyzetekre való alkalmazása, vagy pedig ugyanazon szabálynak különböző helyzetekre történő alkalmazása[22].

40. Márpedig a közvetlen adók esetében a belföldi, illetve külföldi illetőséggel rendelkező személyek helyzete általában nem hasonlítható össze[23]. A belföldi és a külföldi illetőségű adózók közötti eltérő bánásmód tehát önmagában nem minősül az EK-Szerződés szerinti hátrányos megkülönböztetésnek[24].

41. Amint arra Mazák főtanácsos a fent hivatkozott ELISA-ügyben hozott ítélet kapcsán rámutatott[25], a Bíróság ítélkezési gyakorlatából megállapítható, hogy az olyan nemzeti adójogi szabályozás, mint amilyen az alapügy tárgyát képezi, csak akkor egyeztethető össze a Szerződésnek a tőke szabad áramlásáról szóló rendelkezéseivel, ha az eltérő bánásmód olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek egymással objektíve nem összehasonlíthatóak. A Franciaországban, illetve azon kívül tényleges üzletvezetési hellyel rendelkező jogi személyek az ingatlanok adóztatásával kapcsolatban a fent hivatkozott ELISA-ügyben azonos helyzetben vannak az adófizetési

18 – Lásd az 1992. április 10-i 1/92. sz. véleményt [EBHT 1992., I-2821. o.].

19 – A fent hivatkozott Ospelt és Schlösse Weissenberg ügyben hozott ítélet 29. pontja.

20 – Lásd a C-521/07. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 2009. június 11-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-4873. o.] 33. pontját és a C-540/07. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2009. november 19-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-10983. o.] 66. pontját.

21 – Lásd a fent hivatkozott A-ügyben hozott ítélet 31. pontját, valamint Bot főtanácsnok indítványának 73. és következő pontjait.

22 – Lásd a C-279/93. sz. Schumaker-ügyben 1995. február 14-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-225. o.] 30. pontját; a C-80/94. sz. Wielockx-ügyben 1995. augusztus 11-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-2493. o.] 17. pontját; a C-374/04. sz. Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11673. o.] 46. pontját és a C-282/07. sz. Truck Center ügyben 2008. december 22-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-10767. o.] 37. pontját.

23 – Lásd a fent hivatkozott Schumaker-ügyben hozott ítélet 31. pontját, a Wielockx-ügyben hozott ítélet 18. pontját és a Truck Center ügyben hozott ítélet 38. pontját.

24 – Lásd a fent hivatkozott Wielockx-ügyben hozott ítélet 19. pontját, a C-170/05. sz. Denkavit International és Denkavit France ügyben 2006. december 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11949. o.] 24. pontját, valamint a Truck Center ügyben hozott ítélet 39. pontját.

25 – Az indítvány 86–92. pontjai.

kötelezettséget keletkeztető helyzet tekintetében, amely szerint a jogi személyeknek franciaországi ingatlan közvetlen vagy közvetett tulajdonjogával és ingatlanhoz kapcsolódó egyéb dologi jogokkal kell rendelkezniük egy adott év január 1-jén. Ezek a szabályok hátrányos megkülönböztetés előidézése nélkül nem tudják e személyeket eltérően kezelni ugyanazon adóra vonatkozó olyan előny megadásával kapcsolatban, mint amilyen az adómentesség. Azáltal, hogy a jogi személyek két típusát az ingatlanaik megadóztatása szempontjából azonos módon kezeli, a francia jogalkotó tulajdonképpen elismerte, hogy az adózással kapcsolatos részletes szabályokat és feltételeket illetően a helyzetük között nincs olyan objektív különbség, amely az eltérő bánásmódot igazolhatná. Ennek megfelelően az ELISA-ügy körülményei között a szóban forgó nemzeti szabályozás hatása az, hogy a tárgyilagosan összehasonlítható helyzetben lévő jogi személyeket eltérő módon kezeli.

42. Mazák főtanácsnok érvelése számomra a jelen ügyre közvetlenül vonatkoztathatónak tűnik.

43. Kérdéses azonban, hogy az ilyen eltérő bánásmód igazolható-e, tekintetbe véve a vonatkozó jogi hátteret.

*C – Az EGT-Megállapodás 40. cikkének keretében elfogadható korlátozások*

44. Úgy vélem, hogy az EGT-Megállapodás 40. cikkének a közvetlen adóztatás terén való értelmezése és alkalmazása során szükségképpen figyelembe kell venni az adott esetre alkalmazandó jogi háttér sajátosságait, nevezetesen egyrészt az adózás területén történő közigazgatási együttműködéssel kapcsolatos rendelkezések EGT-Megállapodásból való hiányát, másrészt pedig az érintett tagállam és EGT-állam közötti adóegyezmény hiányát.

45. Ugyanis a Bíróság elismerte, hogy a szóban forgó tagállam és az EGT-államok közötti szabad tőkemozgás korlátozása az adókijátszás elleni küzdelemre irányuló nyomós közérdek által igazolható[26].

46. Így az Unión belüli alapvető szabadságok gyakorlásának a korlátozására vonatkozó ítélkezési gyakorlat nem ültethető át teljes egészében a tagállamok és a harmadik országok közötti tőkemozgásokra, mivel e tőkemozgásoknak más a jogi hátterük[27].

26 – Lásd a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 68. pontját.

27 – Lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott A-ügyben hozott ítélet 60. pontját.

47. A jelen ügyben először is rá kell mutatni arra, hogy valamely tagállam és egy harmadik ország – még ha az részese is az EGT-Megállapodásnak – illetékes hatóságai között nem áll fenn a 77/799 irányelv által a tagállamok illetéke hatóságai között létrehozotthoz hasonló együttműködés, ha az adott EGT-állam nem vállalt kötelezettséget a kölcsönös segítségnyújtásra.

48. Márpedig nem vitatott, hogy az adott időszak folyamán semmiféle, az információcserére vonatkozó kiegészítő rendelkezés nem létezett a Francia Köztársaság és a Liechtensteini Hercegség között.

49. A tárgyalás folyamán az EFTA Felügyeleti Hatósága hivatkozott az egyrészt a „mozgó" adóalapot képező osztalékok adóztatása, másrészt pedig az érintett társaság Franciaországban lévő ingatlanjának adóztatása között szerinte fennálló különbségre.

50. Még ha kétségtelen is, hogy az ingatlanadó adóalapjának állandósága jelentőséggel bír az adójogi politika keretében, meg kell állapítani, hogy az ingatlanadó a vagyon egyes elemeire kivetett adóforma[28]. Ezen adó megfizetése által az ingatlan tulajdonosa különösen az általa élvezett fizikai és szociális infrastruktúrával összefüggő költségek finanszírozásához járul hozzá. A Bíróság által a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítéletben elfogadott értelmezés átvétele tehát szerintem nem kizárt az osztalékok adóztatása és az ingatlanadó közötti különbség okán.

51. Ebben az ügyben az a fő kérdés, hogy az Unió tagállamai és az EGT-államok közötti különbség igazolja-e a többi uniós tagállam és az EGT-államok adóalanyai közötti eltérő bánásmódot. Bár az ELISA-ügyben hozott ítélet csupán a tagállamok közötti viszonyt érinti[29], felmerül a kérdés, hogy az ebben az ítéletben kifejtett megoldás egyaránt vonatkozik-e a tagállamok és az EGT-államok közötti viszonyra, vagy ez utóbbiak a harmadik országokkal esnek egy tekintet alá.

52. A fent hivatkozott ELISA-ügyben hozott ítélet nézetem szerint két olyan aspektust tartalmaz, amelyek a jelen ügy szempontjából jelentőséggel bírhatnak, és amelyekkel kapcsolatban a felek különböző következtetéseket vontak le. Az első szempont az adózóknak az arányosság elvén alapuló azon lehetőségére vonatkozik, amely alapján az adóhatóságok közötti együttműködés formális kereteinek hiányát – vagy annak valamely egyedi ügyben való alkalmazhatatlanságát – pótolhatják a közvetlenül az adóhatóságoknak történő információszolgáltatással. A másik szempont

28 – A fent hivatkozott ELISA-ügyben hozott ítélet 35–37. pontja.

29 – A fent hivatkozott ELISA-ügyben hozott ítélet 10. pontja.

pedig az ilyen formális keret uniós jogban való létezésének jelentősége.

53. Tartózkodom a fent hivatkozott ELISA-ügyben hozott ítélet jelen ügyre való kiterjesztésétől, amennyiben az előirányozza a különböző államok adóhatóságai közötti együttműködési mechanizmusoknak az adózó által benyújtott igazolásokkal való helyettesítésének lehetőségét[30].

54. Egy hatékony és igazságos közvetlen adóztatási rendszer csak az adózók által bejelentett információkba vetett bizalom alapján működhet. Márpedig ez csak akkor érhető el, ha a hatóságok megfelelő eszközökkel rendelkeznek az adózók által szolgáltatott adatok valódiságának ellenőrzéséhez, igénybe véve egyéb információforrásokat – mint például a nyilvános nyilvántartások –, az adózó könyvelésére vonatkozó adóellenőrzéseket, vagy adott esetben a külföldi adóhatóságok által nyújtott adatokat. A megbízhatóság érdekében az adózók által szolgáltatott információknak az adóhatóságok által ellenőrizhetőnek is kell lenniük[31]. Az adózó által szolgáltatott információk ellenőrizhetőségének megkövetelése számomra – általános szempontból – nem tűnik ellentétesnek az arányosság elvével.

55. Ezenfelül egy, a törvényesség elvén alapuló adórendszerben az elutasítás megindokolása nélkül az adóhatóságok nem tagadhatják meg a valamely adózó által szolgáltatott információk figyelembevételét. Miután kizártnak tűnik, hogy a Bíróság ilyen diszkrecionális jogkört kívánt biztosítani az adóhatóságoknak, felmerül a kérdés, hogy azok mely kritérium alapján állapíthatják meg az információk elégtelenségét – következésképpen az ELISA-ügyben hozott ítélet 99. pontjában előírt további igazolások benyújtásának szükségességét – ha elméletileg az érintett állam hatóságaival való adójogi együttműködésre vonatkozó minden rendelkezés hiányában nem képesek ellenőrizni a kérdéses információk hitelességét.

56. Az adójogban a bizonyítási teher megoszlásának kérdése összetett. Az uniós jogot illetően az ítélkezési gyakorlat a következőképpen foglalható össze: a valamely adójogi ügyletet igazoló legitim cél hiányával kapcsolatos bizonyítási terhet az adóhatóságok viselik, de megengedett számukra bizonyos vélelmek alkalmazása a mesterséges megállapodás fennállását illetően[32]. Az adózók minden esetben megcáfolhatják ezeket a vélelmeket az érintett ügylet által elérni kívánt kereskedelmi célok valódiságának bizonyításával. Mindemellett az adóhatóságokat nem

30 – A fent hivatkozott ELISA-ügyben hozott ítélet 93–96. pontja.

31 – Lásd a fent hivatkozott A-ügyben hozott ítélet 61. és 62. pontját, ahol a Bíróság az adatok megbízhatóságának és ellenőrizhetőségének szükségességét hangsúlyozza.

32 – Az ítélkezési gyakorlatról lásd Weber, D., „Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms", *Kluwer Law International*, 2005. (161. és következő oldalak), valamint a Bizottság „A visszaélések elleni szabályok végrehajtása a közvetlen adók területén – az Európai Unión belül és a harmadik országok felé irányuló kapcsolatokban" címet viselő közleményének [COM (2007) 785 végleges] 3. oldalát.

kötik azok a bizonyítékok, amelyeknek nem ellenőrizhetőek.

57. Emellett, ami a mentességeket és egyéb adókedvezményeket illeti, természetes, hogy az adózónak kell jogilag megkövetelt módon bizonyítania az abban való részesüléshez szükséges feltételek fennállását. A CGI 990E. cikke nézetem szerint megfelel ennek a megközelítésnek. Mentességben részesül minden jogi személy, amely pontos információkat szolgáltat, amennyiben ezek az adatok alkalmasak – vagy közvetlenül, vagy az érintett államok hatóságaival együttműködésben – az adóhatóságok általi ellenőrzésre.

58. A tagállamok közötti viszonyt illetően nem áll szándékomban megkérdőjelezni a fent hivatkozott ELISA-ügyben hozott ítéletet. Ennek ellenére nem javasolhatom a Bíróság által az ebben az ítéletben elfogadott értelmezés kiterjesztését az EGT-államok vagy harmadik országok viszonylatában, miután véleményem szerint az arányosság elvének szempontjából a belföldi illetőségű adózók helyzete ebben a két kategóriájú országban semmilyen releváns különbséget nem mutat. A Bizottság azt sugalmazza, hogy az arányossági teszt az érintett állammal való információcserét érintő megfelelő megállapodás hiányában nem alkalmazandó az EGT-államokra[33].

59. Mindemellett pontosítani kell a Bíróság által a fent hivatkozott A-ügyben, a társaságok számviteli nyilvántartásaira vonatkozó közösségi harmonizációs intézkedések hatását illetően képviselt álláspontot. A Bíróság elemzését véleményem szerint összefüggésében felül kell írni[34]. Úgy tűnik számomra, hogy a Bíróság megállapításai ezen a ponton olyan helyzetre vonatkoznak, amelyben az adózó igazolásokat szolgáltat az adóhatóságoknak anélkül, hogy azok a külföldi adóhatóságok segítségével ellenőrizhetnék őket. A Bíróság ezt a helyzetet semmiképpen sem minősítette „elfogadott" vagy „kívánatos" helyzetnek; csupán hangsúlyozta, hogy egy ilyen

33 – Lásd a Bizottság 32. lábjegyzetben hivatkozott közleményének 6. pontját: „Ennek érdekében a visszaélés-ellenes intézkedéseknek közvetlenül a nemzeti szabályozás (vagy a nemzeti jogba átültetett közösségi jogszabályok) kijátszását célzó teljesen mesterséges megállapodásokra kell irányulniuk. Ugyanez a helyzet az EGT tagállamaival kapcsolatban alkalmazott visszaélés-ellenes szabályok tekintetében (kivéve, ha az érintett állammal nem áll fenn megfelelő információcsere lehetőség). Annak érdekében, hogy az ilyen szabályok ne legyenek aránytalanok a visszaélések megakadályozására és a jogbiztonság biztosítására irányuló célkitűzéshez képest, olyan biztosítékokra van szükség, amelyek lehetővé teszik, hogy az adóalanyok bizonyítsák az általuk kötött megállapodások gazdasági indokoltságát".

34 – A fent hivatkozott A-ügyben hozott ítélet 62. pontja: „Másodszor, amint arra a főtanácsnok az indítványának a 141–143. pontjában rámutatott, azon igazoló iratok tekintetében, amelyeket az adóalany szolgáltathat annak érdekében, hogy az adóhatóságok számára lehetővé tegye annak ellenőrzését, hogy a nemzeti jog által előírt feltételek teljesülnek-e, a közösségi harmonizációs intézkedések, amelyek a tagállamokban a társaságok számviteli nyilvántartásaira vonatkozóan alkalmazandóak, az adóalanyok számára lehetővé teszik, hogy megbízható és ellenőrizhető adatokat szolgáltassanak a valamely másik tagállamban székhellyel rendelkező társaság szerkezetére és tevékenységére vonatkozóan, míg ez a lehetőség nem biztosított az adóalany számára, ha olyan társaságról van szó, amelynek a székhelye olyan harmadik országban található, amely nem köteles alkalmazni ezeket a közösségi intézkedéseket".

helyzetben a valamely EGT-államban letelepedett társaság által benyújtott számviteli bizonylatok megbízhatóbbak, mint az olyan harmadik országban letelepedett társaság által benyújtottak, amely nem ugyanezeket a szabályokat alkalmazza. A Bíróság tehát összehasonlító értékelést végzett. Hangsúlyozni kell, hogy a tagállamok adózói nem követelhetik meg azt, hogy a társaság adózása pusztán a saját könyvelésén alapuljon, még ha az annak kiindulási pontját képezi is, tekintettel a számviteli szabályok tiszteletben tartására.

60. A részesedéssel rendelkezők személyazonosságának megállapítását illetően megjegyzendő, hogy a számvitel terén elfogadott irányelvek nem rendelkeznek a részesedéssel rendelkezők személyazonosságáról. Ezt a kérdést a 2004/109/EK irányelv tárgyalja, de csupán a nagy értékpapír-állományok szabályozott piacon való megvásárlására vagy értékesítésére vonatkozó tájékoztatást illetően.[35] Mindenesetre a részesedéssel rendelkezők személyazonosságának megállapítása összetett kérdés, és a tagállamokban elfogadott megoldások számottevően különböznek, a részvények kötelező nyilvántartásba vételétől kezdve egészen a bemutatóra szóló befektetési jegyek kibocsátásának lehetőségéig.

35 – A szabályozott piacra bevezetett értékpapírok kibocsátóival kapcsolatos információkra vonatkozó átláthatósági követelmények harmonizációjáról és a 2001/34/EK irányelv módosításáról szóló 2004. december 15-i 2004/109/EK tanácsi és parlamenti közös irányelv (HL L 390., 38. o.) 9–16. cikke.

61. Másfelől hangsúlyozni kell az EGT-Megállapodás alapját képező két elv – nevezetesen a hátrányos megkülönböztetés tilalma elvének és az egységes értelmezés elvének – hatásait.

62. A tőkemozgás szabadságát természetesen a szerződés és az EGT-Megállapodás is magában foglalja[36]. Az adózás terén a két rendszer különbözik. Ami az uniós jogot illeti, a közvetlen adók a tagállamok hatáskörébe tartoznak, de ezt a hatáskört az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni[37]. Mindazonáltal az Unió kezdettől fogva rendelkezik bizonyos hatáskörrel a tagállamok adójogi rendelkezéseinek közelítését előmozdító intézkedések elfogadására, a közvetlen adókat is beleértve. Ezt a hatáskört [az Unió] régóta gyakorolja is[38]. Ami az EGT-Megállapodást

36 – Lásd különösen a fent hivatkozott Ospelt-ügyben hozott ítélet 31. pontját.

37 – Lásd különösen a C-446/03. sz. Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-10837. o.] 29. pontját és a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 28. pontját.

38 – Lásd különösen a 2009. október 13-i 2009/133/EK tanácsi irányelv (HL L 310., 34. o.) által hatályon kívül helyezett, a különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló 1990. július 23-i 90/434/EKK tanácsi irányelvet (HL L 225., 1. o., magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet 142. o.); a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló 1990. július 23-i 90/435/EKK tanácsi irányelvet (HL L 225., 6. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet 147. o.); a kapcsolt vállalkozások nyereség-kiigazításával kapcsolatos kettős adóztatás megszüntetéséről szóló 90/436/EKK egyezményt (HL L 225., 10. o., magyar nyelvű kiadás HL C 160., 11. o.) ; a megtakarításokból származó kamatjövedelem adóztatásáról szóló 2003. június 3-i 2003/48/EK tanácsi irányelvet (HL L 157., 38. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet 369. o.) , és a különböző tagállambeli társult vállalkozások közötti kamat- és jogdíjfizetések közös adózási rendszeréről szóló 2003. június 3-i 2003/49/EK tanácsi irányelvet (HL L 157. 49. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet 380. o.)

illeti – amely nem veszi át az uniós jogrend minden elemét és területét –, a közvetlen adók rendszere még lazább[39].

63. Az a tény, hogy az EGT-Megállapodás nem vonatkozik a közvetlen adókra, és nem rendelkezik az adózás terén való közigazgatási együttműködés kereteiről, véleményem szerint magában foglalja a jogi háttér különbözőségét.

64. Ezenkívül a 77/977 irányelv elfogadásával bevezetett adózás terén való közigazgatási együttműködés – az irányelv egymást követő módosításai folyamán való megerősítését megelőzően – Bizottság javaslatain alapuló, jogalkotó általi átdolgozása folyamatban van[40]. Az Unió által ezen a téren létrehozott keret már a javaslat elfogadását megelőzően is – mostantól fogva pedig nyilvánvalóan – határozottan különböző szintű attól, mint a harmadik országokkal való viszonyban alkalmazandó, ideértve az EGT-államokat is. Számomra nem tűnik túlzónak egy, az Unió tagállamai közötti, adózás területén való, a szolidaritáshoz közeli együttműködés kibontakozására hivatkozni, amely természetesen messze nem teljes, mindazonáltal egyedi és fejlődő keretet jelent[41].

65. Számomra tehát úgy tűnik, hogy az adózás terén való együttműködés jogi hátterének egyértelmű különbsége teljes mértékben igazolja az egyrészt az uniós tagállamok, másrészt a köztük és az EGT-államok közti viszonyok közötti eltérő bánásmódot.

66. E körülmények között javaslom, hogy a Bíróság a Cour de cassation számára azt a választ adja, hogy az EGT-Megállapodás 40. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az nem tiltja az olyan nemzeti szabályozást, mint az alapeljárásban szereplő.

67. Ami az alapügyet illeti, végül szeretném hozzátenni, hogy a tárgyalás során kiderült, hogy az Etablissements Rimbaud olyan társaság, melynek egyedüli tagja egy svájci állampolgár, aki az érintett ingatlant másodlagos

39 – Tágabb értelmezés érdekében lásd az EFTA Bíróság E-1/04. sz. Fokus Bank ASA ügyben hozott 2004. november 23-i ítéletének (EFTA Határozatok Tára 2004., 15. o.) 20. és azt követő pontjait.

40 – Lásd az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről szóló tanácsi irányelvre vonatkozó javaslatot [COM (2009) 29 végleges].

41 – Ahogyan a Bíróság a fent hivatkozott A-ügyben hozott ítélet 61. pontjában megállapította, a tagállamok közötti kapcsolatoknak a jogi kerete közös, és jellemzője, hogy létezik olyan közösségi szabályozás – mint például a 77/799 irányelv –, amely megállapította a kölcsönös segítségnyújtáshoz kapcsolódó, viszonossági alapú kötelezettségeket. Még ha az irányelv hatálya alá tartozó területen a segítségnyújtási kötelezettség nem is korlátlan, ez nem változtat azon, hogy az említett irányelv megállapítja a tagállamok illetékes hatóságai közötti együttműködés kereteit, amely nem áll fenn e hatóságok és a harmadik ország illetékes hatóságai között, ha az adott harmadik ország nem vállalt kötelezettséget a kölcsönös segítségnyújtásra.

lakóhelyként használja. Ezek az elemek minden valószínűség szerint ismertek a francia adóhatóságok számára. Joggal merül fel a kérdés, hogy ilyen körülmények között nem méltánytalan és aránytalan-e biztosítani a francia hatóságoknak annak lehetőségét, hogy elutasítsák a ténybeli elemek valóságának adott társaság általi megalapozását.

68. Mindazonáltal tartózkodnék egy ilyen következtetés levonásától. Bizonyos esetekben a formai követelményeket előíró adójogi rendelkezések alkalmazása méltánytalannak tűnhet. Ugyanakkor nem kizárt, hogy abban az esetben, ha valamely harmadik ország állampolgára egy liechtensteini illetőségű társaság közvetítésével egy tagállamban fekvő – magáncélokra használt – ingatlanba fektet be, lehetséges, hogy pusztán mesterséges ügyletről van szó[42].

69. Mindenesetre a Bíróság nem hozhat döntést az alapügy felperesének adóztatásáról. Sőt, a Bíróság nem is rendelkezik az ehhez szükséges valamennyi releváns ténybeli elemmel. A Bíróság feladata az EGT-Megállapodás 40. cikkének olyan értelmezése, amely az azonos, vagy hasonló helyzetet felmutató esetekben egyaránt alkalmazható. Az EGT-Megállapodás azon értelmezése, amelyet a Bíróságnak javaslok, természetesen nem ellentétes a méltánytalan egyedi adózási esetek orvoslását célzó nemzeti rendelkezések alkalmazásával, amennyiben ilyen rendelkezések léteznek a nemzeti jogrendben.

42 – Lásd különösen a C-194/04. sz., Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-7995. o.] 55. és 68. pontját és a C-524/04. sz. Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben 2007. március 13-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-2107. o.] 72. és 74. pontját.

## VII – Végkövetkeztetések

70. A fenti megfontolásokra tekintettel javaslom tehát, hogy a Bíróság a Cour de cassation által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérdésre az alábbi választ adja:

„Az 1992. május 2-i, az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodás 40. cikkével nem ellentétes a code général des impôt 990D. és azt követő cikkeinek alkalmazandó szövegében foglalthoz hasonló szabályozás, amely a Franciaországban illetőséggel rendelkező társaságokat mentesíti a tulajdonukban álló franciaországi fekvésű ingatlanok forgalmi értékének 3%-át kitevő adó megfizetése alól, és e mentességet az Európai Gazdasági Térség olyan államában illetőséggel rendelkező társaság esetében, amely nem tagja az Európai Uniónak, attól teszi függővé, hogy a Francia Köztársaság és ezen állam kötött-e kölcsönös segítségnyújtási egyezményt az adókijátszás és az adókikerülés elleni küzdelem területén, vagy attól, hogy az állampolgárság alapján történő hátrányos megkülönböztetés tilalmát rögzítő nemzetközi szerződés alapján az e jogi személyeket terhelő adó nem lehet magasabb a franciaországi illetőségű társaságokra háruló adónál."