

C-556/20. sz. ügy

Előzetes döntéshozatal iránti kérelem

A benyújtás napja:

2020. október 23.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Conseil d'État (Franciaország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2020. október 23.

Felperesek:

Schneider Electric SA és társai

Alperesek:

Premier ministre

Ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance

[omissis]

Tekintettel az alábbi eljárásra:

[omissis] a [felperesek] [omissis] azt kéri, hogy a Conseil d'État (államtanács, Franciaország):

1°) hatáskörtúllépés miatt semmisítse meg az alapidokumentációban 1995. november 1-jén közzétett közigazgatási kommentárt [omissis];

2°) hatáskörtúllépés miatt semmisítse meg a *Bulletin officiel des impôts* 2001. március 30-i 62. számában közzétett közigazgatási kommentárt [omissis];

[omissis]

A felperes társaságok azt állítják, hogy a megtámadott kommentárok megismétlik a code général des impôts (általános adótörvénykönyv) 223 *sexies* cikkének a forrásadót bevezető rendelkezéseit, amely rendelkezések maguk is összeegyeztethetetlenek a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai [eredeti 2. o.] esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990.

július 23-i 90/435/[EGK] tanácsi irányelv 4. cikkének rendelkezéseivel, mivel a forrásadó valamely anyavállalat szerinti tagállam által előírt olyan adóintézkedés, amely előírja, hogy az anyavállalat által történő nyereségfelosztás adóköteles, és annak alapját a felosztott nyereség összege képezi, ideértve az e társaság külföldi illetőségű leányvállalataitól eredő nyereséget is.

[omissis] a ministre de l'économie, des finances et de la relance (a gazdaságért, a pénzügyekért és a gazdaságélénkítésért felelős miniszter) kéri a keresetlevél [elfogadhatatlanság és megalapozatlanság miatti] elutasítását.

[omissis]

[A felperesek kéri lényegében az egyenlőség elvére vonatkozó elsőbbségi alkotmányossági kérdés előterjesztését]

[omissis]

[omissis] **[eredeti 3. o.]**

[omissis]

[A felperesek egyike] [omissis] azt állítja, hogy a megtámadott kommentárok megismétlik az általános adótörvénykönyv 223 *sexies* cikkének a forrásadót bevezető rendelkezéseit, amely rendelkezések maguk is összeegyeztethetetlenek:

- a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/[EGK] tanácsi irányelv 4. cikkének rendelkezéseivel, mivel a forrásadó valamely anyavállalat szerinti tagállam által előírt olyan adóintézkedés, amely előírja, hogy az anyavállalat által történő nyereségfelosztás adóköteles, és annak alapját a felosztott nyereség összege képezi, ideértve az e társaság külföldi illetőségű leányvállalataitól eredő nyereséget is;

[omissis]

[omissis] **[eredeti 4. o.]** [omissis]

Tekintettel:

[omissis]

- az Európai Unió működéséről szóló szerződésre;
- az 1990. július 23-i 90/435/[EGK] tanácsi irányelvre;
- az Európai Unió Bírósága 2009. február 12-i Cobelfret ítéletére (C-138/07, EU:C:2009:82);

- az Európai Unió Bírósága 2011. szeptember 15-i Accor ítéletére (C-310/09, EU:C:2011:581) és 2018. október 4-i Bizottság kontra Franciaország (Forrásadó) ítéletére (C-416/17, EU:C:2018:811);
- az Európai Unió Bírósága 2017. május 17-i X ítéletére (C-68/15, EU:C:2017:379) és 2017. május 17-i AFEP és társai ítéletére (C-365/16, EU:C:2017:378);

[omissis]

Mivel:

[omissis] **[eredeti 5. o.]** [omissis] [a különböző keresetek egyesítése]

A miniszter által felhozott elfogadhatatlansági kifogásokról:

[omissis]

[omissis] [a Conseil d'État (államtanács) helyt ad az elfogadhatatlansági kifogásnak egy felperes vonatkozásában, elutasítja a többi felperes vonatkozásában] **[eredeti 6. o.]**

Az általános adótörvénykönyv 223 sexies cikke rendelkezéseinek értelmezéséről:

6. Az általános adótörvénykönyv 158 bis. cikkének 1995. november 1. és 2001. március 21. között hatályos változata úgy rendelkezett, hogy a francia társaságok által fizetett osztalékban részesülő személyek e címen szerzett jövedelmét a társaságtól kapott összegek, valamint az Államkincstárral szembeni követelés formájában megjelenő adójóváírás alkotja. Ugyanezen törvénykönyv 216. cikke egyebekben előírta, hogy: „A 145. cikk szerinti anyavállalatokra vonatkozó szabályozás alkalmazására jogosultságot teremtő, az anyavállalat adott adóév során fennálló részesedéseiből szerzett nettó jövedelmet le lehet vonni az anyavállalat teljes nettó nyereségéből [...]”. Ezenkívül e törvénykönyv 223 sexies cikke – a loi du 30 décembre 1991 de finances pour 1992 (az 1992. évi költségvetésről szóló, 1991. december 30-i törvény) 98. cikkéből következő szövege – (1) bekezdésének első albekezdése értelmében: „[...] amennyiben a társaság által felosztott jövedelmet olyan összegekből vonják le, amelyek után a társaság nem köteles a [...] szokásos mértékű társasági adót megfizetni, e társaság a 158 bis. cikkben meghatározott adójóváírás összegével egyenlő és ezen osztalékokhoz kapcsolódó forrásadót köteles fizetni. Ez a forrásadó az osztalékban részesülő személyétől függetlenül fizetendő.” Végül, ugyanezen törvénykönyv 146. cikkének (2) bekezdése értelmében, a loi du 30 décembre 2003 de finances pour 2004 (a 2004. évi költségvetésről szóló, 2003. december 30-i törvény) 93. cikkével történő hatályon kívül helyezése előtt: „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”.

7. 2011. szeptember 15-i Accor ítéletében (C-310/09, EU:C:2011:581) az Európai Unió Bírósága úgy határozott, hogy „az [Európai Unió működéséről szóló szerződés 49. cikkével és 63. cikkével] ellentétes az osztalék gazdasági kettős adóztatásának elkerülésére irányuló olyan tagállami szabályozás, [...] amely lehetővé teszi az anyavállalat számára, hogy a leányvállalatai által fizetett osztaléknak a részvényesei közötti újrafelosztása után fizetendő forrásadóba beszámítsa az ezen osztalék fizetéséhez kapcsolódó adójóváírást, amennyiben az az e tagállamban letelepedett leányvállalattól származik, ezt a lehetőséget azonban nem biztosítja, ha ez az osztalék más tagállamban letelepedett leányvállalattól származik, mivel e szabályozás ez utóbbi esetben nem teszi lehetővé az ezen osztalék e leányvállalat általi kifizetéséhez kapcsolódó adójóváírást”. Ebből következik, hogy az osztalékban részesülő társaság adójóváírásra jogosult, ami lehetővé teszi annak biztosítását, hogy a Franciaországban letelepedett társaságoktól származó osztalékok és az Európai Unió más tagállamában letelepedett társaságoktól származó osztalékok azonos adójogi bánásmódban részesüljenek.
8. A különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EK tanácsi irányelv 4. cikkének 1995. november 1. és 2001. március 21. között hatályos szövege szerint: „(1) Ha az anyavállalat a leányvállalatával fennálló kapcsolatára tekintettel felosztott nyereséget kap, akkor az anyavállalat tagállama, kivéve ha az anyavállalatot felszámolták: [helyesen: Ha az anyavállalat a leányvállalatában fennálló részesedésére tekintettel –nem a leányvállalat felszámolásából származó – felosztott nyereséget kap, akkor az anyavállalat tagállama:] / – tartózkodik az ilyen nyereség adóztatásától, vagy / – adóztatja az ilyen nyereséget, miközben felhatalmazza az anyavállalatot, hogy vonja le az esedékes adó összegéből a leányvállalat által az ilyen nyereségre megfizetett társasági adót, és adott esetben, azon tagállam által kivetett forrásadó összegét, amelyben a leányvállalat illetőséggel bír – az 5. cikkben megállapított eltérésekkel – a megfelelő nemzeti adó összegéig. / (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. **[eredeti 7. o.]** Ahol ilyen esetben a részesedésre vonatkozó ügyviteli költségeket átalányösszegként rögzítik, a rögzített összeg nem haladhatja meg a leányvállalat által felosztott nyereség 5%-át [...]”.
9. Ezen, az Európai Unió Bíróságának ítélezési gyakorlata, különösen a 2003. szeptember 25-i Océ van der Grinten ítélet (C-58/01, EU:C:2003:495) által értelmezett rendelkezések annak elkerülésére irányulnak, hogy a külföldi illetőségű leányvállalat által a belföldi illetőségű anyavállalat számára felosztott nyereség először az leányvállalat szintjén adózzon az illetősége szerinti államban, majd pedig másodszor az anyavállalat szintjén az illetősége szerinti államban. Ennek érdekében e rendelkezések szerint a tagállamok két módszer, az adómentesség és a beszámítás módszere között választhatnak. Mindazonáltal a tagállamok fenntarthatják annak lehetőségét, hogy a részesedéssel kapcsolatos

semmilyen fizetési kötelezettséget és a leányvállalat nyereségfelosztásából származó semmilyen veszteséget ne lehessen levonni az anyavállalat adóztatható nyereségéből. E rendelkezésből kitűnik továbbá, hogy ahol ilyen esetben a részesedésre vonatkozó ügyviteli költségeket átalányösszegként rögzítik, a rögzített összeg nem haladhatja meg a leányvállalat által felosztott nyereség 5%-át.

10. A mentesítés módszere és a beszámítás módszere közötti választás az osztalékban részesülő társaság számára nem feltétlenül vezet azonos eredményhez. Az Európai Unió Bíróságának ítélezési gyakorlatából, különösen a 2009. február 12-i Cobelfret ítéletből (C-138/07, EU:C:2009:82) következik, hogy az a tagállam, amely valamely irányelv átültetésekor az abban foglalt valamelyik alternatív rendszert választotta, nem hivatkozhat a másik rendszer alkalmazásából esetlegesen eredő hatásokra vagy korlátozásokra. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv hatálya alá tartozó nyereség adóztatását illetően az általános adótörvénykönyv 145. és 216. cikke a mentesítés módszerét választotta, a költségek és díjak 5%-ának megfelelő egy részének adóztatása mellett, amely az anyavállalat által viselt, az e nyereséget felosztó leányvállalatában fennálló részesedéshez kapcsolódó költségeknek és díjaknak felel meg. E nyereség tehát 95%-ban adómentes.
11. Az Európai Unió Bíróságának ítélezési gyakorlatából, különösen a 2017. május 17-i X ítéletéből (C-68/15, EU:C:2017:379) és 2017. május 17-i AFEP és társai ítéletéből (C-365/16, EU:C:2017:378) továbbá az következik, hogy az 1990. július 23-i 90/435/[EGK] tanácsi irányelv 5. és 6. cikke, valamint 7. cikkének (1) bekezdése értelmében a forrásadó olyan adó, amelynek tekintetében az adóztatandó tényállás az osztalék vagy részvényből származó más jövedelem kifizetése, az adóalap az ezekből származó jövedelem, és az adóalany az ezen részvények tulajdonosa. Ebből következően a [francia] forrásadó, amelynek vonatkozásában az adóalany kizárólag az, aki az újrafelosztást teljesíti, jellege szerint nem ilyen forrásadó. Ugyanezekből az ítéletekből ezzel szemben az következik, hogy az 1990. július 23-i 90/435/EK tanácsi irányelv 4. cikke annak előírásával, hogy az anyavállalat szerinti tagállam „tartózkodik az ilyen nyereség adóztatásától”, megtiltja a tagállamok számára, hogy megadóztassák az anyavállalatot a leányvállalat által a számára felosztott nyereség után, továbbá nem tesz különbséget aszerint, hogy az anyavállalat adóztatásának alapjául szolgáló adóztatandó tényállást e nyereségben történő részesülés vagy annak újrafelosztása képezi. Ebből az következik, hogy az általános adótörvénykönyv 223 *sexies* cikke szerinti forrásadó e rendelkezések hatálya alá tartozhat.
12. E nyereségnek – annak újrafelosztása során – az anyavállalat tagállama által e társaság szintjén történő olyan mértékű megadóztatása, amely az említett nyereségnek az ezen irányelv 4. cikkének (2) bekezdésében előírt 5%-os korlátot meghaladja, az említett társaság szintjén kettős adóztatást vonna maga után, ami ellentétes az említett irányelvvel. A Bíróság ebből a fent említett ítéletekben azt a következtetést vonta le, hogy **[eredeti 8. o.]** a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 2011.

november 30-i 2011/96/EU tanácsi irányelv 4. cikke (1) bekezdése a) pontjának rendelkezéseit – amelyek átveszik az 1990. július 23-i 90/435/[EGK] tanácsi irányelv 4. cikke (1) bekezdése első francia bekezdése rendelkezéseinek tartalmát – úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes *„a valamely anyavállalat szerinti tagállam által előírt olyan adóintézkedés, amely előírja, hogy az anyavállalat által történő nyereségelosztás adóköteles, és annak alapját a felosztott nyereség összege képezi, ideértve az e társaság külföldi illetőségű leányvállalataitól eredő nyereséget is”*.

13. Az 1990. július 23-i 90/435/[EGK] tanácsi irányelv 7. cikke (2) bekezdésének értelmében azonban: *„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 részesülő adójóváírására vonatkoznak.”* Ezen, az Európai Unió Bíróságának ítélezési gyakorlata, különösen a 2003. szeptember 25-i Océ van der Grinten ítélet (C-58/01, EU:C:2003:495) és a 2010. június 24-i P. Ferrero e C. és General Beverage Europe ítélet (C-338/08 és C-339/08, EU:C:2010:364) által értelmezett rendelkezésekből az következik, hogy valamely adó csak akkor tartozik e rendelkezések hatálya alá, ha egyrészt az osztalékok gazdasági kettős adóztatásának kiküszöbölésére vagy csökkentésére irányuló rendelkezésekből ered, másrészt pedig alkalmazása nem akadályozhatja az irányelv által elérni kívánt célkitűzést.
14. Az általános adótörvénykönyv 223. cikkéből – a 2004. évi költségvetésről szóló 2003. december 30-i törvénnyel történt törlése előtt – következő forrásadó az adójóváírást megalapozó nyereségelosztás esetén fizetendő, amennyiben e nyereséget nem terhelte az általános mértékű társasági adó. Ez az adó ily módon a felosztott jövedelmek gazdasági kettős adóztatásának kiküszöbölésére irányuló mechanizmus egyik alkotóeleme, amely mechanizmus annak megakadályozására szolgál, hogy e jövedelmekhez kapcsolódóan olyan adójóváírást biztosítsanak, amely nem felel meg az osztalékot fizető társaság által a nyereség alapján viselt adóterheknek, és így annak elkerülésére irányul, hogy ezen adójóváírás biztosítása az osztalékban részesülő fél számára váratlan előnyt jelentsen. Tekintettel különösen arra, hogy minden olyan társaságot, amely a 7. pontban hivatkozott feltételek mellett és okokból osztalékban részesül, előzetesen megillet a forrásadóba beszámítható adójóváíráshoz való jog, úgy tűnik, hogy e forrásadó alkalmazása nem jár azzal a hatással, hogy akadályozza az irányelv által elérni kívánt célkitűzést.
15. A nemzeti rendelkezések értelmezése és az 1990. július 23-i irányelvvel való összeegyeztethetőségének értékelése az arra a kérdésre adandó választól függ, hogy ellentétes-e az irányelv 4. cikkének rendelkezéseivel, figyelemmel különösen az irányelv 7. cikkének (2) bekezdésére, az általános adótörvénykönyv 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.

16. Ez a kérdés komoly nehézséget vet fel az uniós jog értelmezését illetően.

Az elsőbbségi alkotmányossági kérdésről: [eredeti 9. o.]

[omissis]

[omissis] [Nem kell a Conseil constitutionnel-hez (alkotmánytanács) fordulni].

A keresetek többi jogalapjáról:

19. Elsősorban, mivel a 15. pontban megjelölt kérdés, amint azt a Conseil d'État (államtanács) a fentiekben megállapította, komoly nehézséget vet fel az uniós jog értelmezését illetően, az Európai Unió működéséről szóló szerződés 267. cikke alapján e kérdéssel előzetes döntéshozatal érdekében az Európai Unió Bíróságához kell fordulni.

[omissis]

[omissis] **[eredeti 10. o.]** [omissis]

22. A fentiekből az következik, hogy a kereseti kérelmek tárgyában fel kell függeszteni az eljárást, amíg az Európai Unió Bírósága ezen előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről nem határoz.

[omissis]

A KÖVETKEZŐKÉPPEN HATÁROZOTT:

[omissis]

2. cikk: A következő kérdést terjeszti az Európai Unió Bírósága elé: Ellentétes-e az 1990. július 23-i 90/435/EK irányelv 4. cikkének rendelkezéseivel, figyelemmel különösen az irányelv 7. cikkének (2) bekezdésére, az általános adótvénnykönyv 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?

[omissis]

[omissis] **[eredeti 11. o.] [eredeti 12. o.]**

[omissis]

[omissis]

[omissis] [aláírások]

MUNKADOKUMENTUM