

ELEANOR SHARPSTON

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2008. július 3.¹

1. Jelen ügyben a cour d'appel de Liège (liège-i fellebbviteli bíróság), (Belgium) lényegében azt a kérdést terjesztette a Bíróság elé, hogy egy másik társaság részvénye felett haszonélvezeti joggal rendelkező társaság a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv² (a továbbiakban: anya- és leányvállalatokról szóló irányelv vagy irányelv) értelmében anyavállalatnak tekinthető-e, illetőleg azt ilyennek kell-e tekinteni.

3. Először, a 4. cikk (1) bekezdésének vonatkozó része szerint:

„Ha az anyavállalat a leányvállalatával fennálló kapcsolatára tekintettel felosztott nyereséget kap, akkor az anyavállalat tagállama (...):

– tartózkodik az ilyen nyereség adóztatásától, vagy

Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv

2. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv célja a különböző tagállamok társaságai által az ugyanazon tagállamban működő anya- és leányvállalatokhoz képest elszenvedett adóügyi hátrány kiküszöbölése az anya- és leányvállalatok közötti csoportosulással történő együttműködés esetében.³ Ezt két módon kívánja elérni.

– adóztatja az ilyen nyereséget, miközben felhatalmazza az anyavállalatot, hogy vonja le az esedékes adó összegéből a leányvállalat által az ilyen nyereségre megfizetett társasági adót (...).”

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – HL L 225., 6. o.; magyar nyelvű kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o. Az irányelvet később többször módosították, az alapeljárás azonban csak az eredeti változatot érinti.

3 – Lásd a harmadik preambulumbekendést. A preambulumbekendést alább a 44. és 45. pontban részletesen ismertetem.

4. Másodszor, az 5. cikk előírja a tagállamoknak, hogy mentesítsék a forrásadó alól azon nyereséget, amelyet a leányvállalat oszt fel az anyavállalata számára.

5. Az irányelv 3. cikke határozza meg az „anyavállalat” fogalmát. Ennek szövege a következő:

– helyettesítik kétoldalú megállapodással a tőkerészesedés feltételét a szavazati jog birtoklásának feltételével,

„(1) Ezen irányelv alkalmazásában:

a) »anyavállalat«: bármely tagállam olyan társasága [helyesen: ilyennek tekintendő legalább bármely tagállam olyan társasága], amely eleget tesz a 2. cikkben^[4] felsorolt feltételeknek, és egy másik tagállam ugyanezen feltételeknek eleget tévő társasága alaptőkéjéből legalább 25%-kal részesedik;

b) »leányvállalat«: az olyan társaság, amelynek alaptőkéje az a) pontban említett részesedést magában foglalja.

– nem alkalmazzák ezen irányelvet olyan tagállam társaságára, amely legalább egy kétéves megszakítás nélküli időszakra nem tart fenn olyan részesedést, amely azt anyavállalatnak minősíti, vagy olyan tagállam társaságára, amelyben egy másik tagállam társasága nem tart fenn legalább egy kétéves megszakítás nélküli időszakra ilyen részesedést.”

(2) Az (1) bekezdéstől eltérően, a tagállamok a következő választási lehetőséggel rendelkeznek:

6. Mivel a 3. cikk (1) bekezdésének a) pontja az anyavállalat fogalmát *legalább* a 2. cikknek eleget tevő társaságok által megszerzett 25%-os részesedéshez köti, nyilvánvaló, hogy a tagállamok ennél tágabb definíciót is alkalmazhatnak, amely magában foglalhatja például az alacsonyabb részesedéssel rendelkező társaságokat is. A 3. cikk (1) bekezdésének a) pontja szerinti legkisebb részesedést emellett 2004. február 2-től 20%-ra csökkentték, 2007. január 1-jétől pedig 15%-ra, és 2009. január 1-jétől 10%-ra fogják csökkenteni.⁵

4 – A 2. cikk értelmében „egy tagállam társasága”: bármely olyan társaság: amely a) a mellékletben felsorolt formák egyikét veszi fel; b) amely valamely tagállamban adózási szempontból illetőséggel rendelkezik, továbbá c) a felsorolt adók valamelyikének alanya.

5 – A 90/435/EGK irányelv módosításáról szóló, 2003. december 22-i 2003/123/EK tanácsi irányelv (HL L 7., 41. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 2. kötet, 3. o.).

7. Az irányelv 1. cikkének (2) bekezdése értelmében ezen irányelv nem zárhatja ki az egyes országok hazai vagy megállapodáson alapuló olyan rendelkezéseinek alkalmazását, amelyek a csalás vagy a visszaélés megakadályozásához szükségesek.

beszámít, másodsorban az adóalapból 95%-ban⁷ levonható, amennyiben az anyavállalatnak adóköteles nyeresége van.⁸

A vonatkozó belga szabályozás

Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv átültetése

8. A jelen ügyben előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem a szóban forgó nemzeti jogszabályokról csak vázlatos információval szolgál. Azon kevés alapján, ami abban szerepel, és a Les Vergers du Vieux Tauves SA (a továbbiakban: a kérelmező), valamint a belga kormány írásbeli észrevételeiben ismertetett, segítőkész magyarázatok alapján, a helyzet az alábbiak szerint foglалható össze.

10. A jövedelemadóról szóló törvény 202. cikke (a továbbiakban: 202. cikk)⁹ az érintett időszakban hatályos, vonatkozó rendelkezései szerint:

„(1) Az adózási időszakban elért nyereség akkor is levonható, ha:

1. osztalékból származik, (...)

9. Belgium az irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első franciabekezdése alapján a mentesítési módszert választotta. Összefoglalóan, a vonatkozó jogszabályok szerint⁶ az irányelv értelmében vett leányvállalattól származó osztalék először is az anyavállalat adóalapjába

7 – Az irányelv 4. cikkének (2) bekezdése valójában felhatalmazza a tagállamokat, amelyek a mentesítési módszert választották, hogy a mentességet a megszerzett osztalék 95%-ára korlátozzák.

8 – Azon kérdés eldöntése, hogy az ilyen rendszer az irányelv helyes átültetését valósítja-e meg, jelenleg folyamatban van a Bíróság előtt a C-138/07. sz. Cobelfret-ügyben, amelyre vonatkozó indítványomat 2008. május 8-án ismertettem.

9 – Moniteur belge, 1992. július 30., a tárgyalta időszakban hatályos változatot tartalmazza. A 202. cikk (2) bekezdését az 1992. december 28-i Loi portant dispositions fiscales, financières et diverses (az adóügyi, pénzügyi és más rendelkezésekről szóló törvény) szúrta be (203. cikk (2) bekezdésként, amelyből később lett a 202. cikk (2) bekezdése), Moniteur belge, 1992. december 31., amelyre a kérdést előterjesztő bíróság is hivatkozik az előzetes döntéshozatal iránti kérelmében (lásd alább a 18. pontot).

6 – Az 1992. évi Code des impôts sur les revenus (a jövedelemadóról szóló törvény) 202., 204. és 205. cikke.

(2) Az (1) bekezdés 1. [...] pontja szerinti jövedelem csak annyiban vonható le, amennyiben e jövedelem kiosztásának vagy kifizetésének napján az abban részesülő társaság az osztalékot fizető társaságban legalább 5%-os részesedéssel rendelkezik, (...)”

társaságokhoz képest – az osztalék kezelése szempontjából ne kerülhessen sor hátrányos megkülönböztetésre.

11. Az 1992. évi törvény az 1964. évi törvény¹⁰ helyébe lépett. A 202. cikk részben megismétli az irányelvet átültető 1991. október 23-i törvénnyel (a továbbiakban: átültető jogszabály)¹¹ módosított 1964. évi törvény 111. cikkét. Az átültető jogszabály által az 1964. évi törvényen elvégzett módosítások között szerepelt azon korábbi kifejezett követelmény megszüntetése, amely szerint az osztalékban részesülő társaságnak tényleges tulajdonjoggal kell rendelkeznie az osztalékra jogosító részvény felett, annak érdekében, hogy a 111. cikk által előírt kedvező adórendszert rá alkalmazzák. A 202. cikket később módosították annak érdekében, hogy ilyen kifejezett elvárás tartalmazzon,¹² azonban csak a jelen ügyben érintett pénzügyi éveket követő hatállyal.

A haszonélvezetre vonatkozó belga jogszabályok

13. Belgium kifejtette, hogy a belga jog szerint a haszonélvezet a következőt jelenti: „le droit de jouir des choses dont un autre a la propriété, comme le propriétaire lui-même, mais à la charge d’en conserver la substance” (a jogosult a más tulajdonában álló dolog hasznait tulajdonosként szedheti, azonban köteles megőrizni annak állagát). A haszonélvező így csupán a használatot (*usus*) és a hasznok szedését (*fructus*) élvezi, de nincs rendelkezési joga (*abusus*), amely a tulajdonost illeti¹³.

12. A belga kormány kifejtette, hogy az átültető jogszabályt ki kívánták terjeszteni az irányelv által nem szabályozott területre is, nevezetesen a hazai társaságok közötti kapcsolatokra, annak érdekében, hogy a belga leányvállalattal rendelkező belga társaságokkal szemben – a más tagállamokban leányvállalattal rendelkező belga

14. A részvény feletti haszonélvezet emellett kizárólag a hasznok szedéséhez való jogát biztosítja, nevezetesen a részvényből eredő nyereséghez való jogot jelenti, és nem az általa megtestesített tőkére vonatkozó jogot. Ezért a haszonélvező részvényes a társaság által megtermelt nyereség tekintetében a megállapított osztalékra való jogosultságot meghala-

10 – Moniteur belge, 1964. április 10.

11 – Loi du 23 octobre 1991 transposant en droit belge la Directive du Conseil des Communautés européennes du 23/07/1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales, Moniteur belge 1991. november 15.

12 – 2002. december 24-i törvény, Moniteur belge 2002. december 31.

13 – Az egyszerűség kedvéért a részvények feletti haszonélvezet jogosultját a továbbiakban „haszonélvezőnek” vagy „haszonélvező részvényesnek” fogom nevezni, és ugyanazon részvények tulajdonjogának jogosultját „tulajdonosnak” vagy „részvényesnek”.

dóan nem rendelkezik jogokkal. A fel nem osztott nyereség felett sem rendelkezik jogosultsággal. Noha a részvényes mint tulajdonos sem jogosult a fel nem osztott nyereségből való részesedésre, azok mégis növelik a tőkéjét, és ha a vállalatot fizetőképessége esetén felszámolják, valóban megkapja a felgyűlt, fel nem osztott nyereség egy részét. Elméletileg, a vállalat alapszabályának függvényében csak ez a tulajdonos gyakorolhatja a részvényhez kapcsolódó szavazati jogokat. Végezetül a hasznélvező nem jogosult a rendelkezésre, az a tulajdonost illeti meg.

A tényállás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

15. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzés ugyancsak rendkívül szűkszavú a tényállás tekintetében. Ennek ellenére az alábbi tényállás állapítható meg a kérelmező és a belga kormány írásbeli észrevételei alapján. Ezekben egyetértés mutatkozik.

16. 1999 júniusában a kérelmező belga társaság tízéves időtartamra hasznélvezeti jogot szerzett a Narda SA (a továbbiakban: Narda) társaság részvényei felett; a részvények tulajdonjogát egy másik társaság, a Bepa SA (a továbbiakban: Bepa) szerezte meg. Tíz év múltán a Bepa válik majd a részvények tényleges tulajdonosává. Nem volt tőkerészesedési kapcsolat egyrészről a részvények

eladói, másrészről a kérelmező és a Bepa között. A kérelmező azért kívánta rövid távra megszerezni a Narda részvényeit, mert optimalizálni kívánta a pénzügyi forrásait, és bővíteni kívánta a termékkínálatát. A Bepa közép-, illetőleg hosszú távon kívánta megszerezni a részvényeket hosszabb távú stratégiai, gazdasági és pénzügyi okokból a leányvállalatai számát növelve.

17. A Narda belga társaság. Alapító okirata előírja, hogy ha a részvényre vonatkozó hasznélvezeti jog és a tulajdonjog elkülönül, a tulajdonos kizárólag tőkenöveléssel, valamint a társaság időtartamának meghosszabbításával vagy megszüntetésével kapcsolatban szavazhat; más esetekben a hasznélvező gyakorolhatja a szavazati jogokat.

18. 2000-ben, 2001-ben és 2002-ben a kérelmező az adóalapjából le kívánta vonni a Nardától kapott osztalékot. A belga adóhatóság a kérelmező ezen évekre vonatkozó adóbevallásainak módosítását javasolta, és meg kívánta adóztatni az osztalékot arra tekintettel, hogy a kérelmező hasznélvezeti joga nem jelent a Nardában szerzett „tőkerészesedést”. A kérelmező panaszt emelt; a belga adóhatóság 2004. január 22-i határozatával a panaszt elutasította. A kérelmező sikeresen

megtámadta e határozatot a tribunal de première instance de Namur (namuri elsőfokú bíróság) előtt. A fellebbviteli eljárásban a cour d'appel de Liège a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

Elfogadhatóság

„Összeegyeztethető-e a 90/435/EGK irányelv tőkerészesedéssel kapcsolatos rendelkezéseivel, és különösen annak 3., 4. és 5. cikkével az 1992-es jövedelemadó-törvény 202. cikkének szövegét a hivatkozott irányelvre utalva módosító 1992. december 28-i törvény, amely előírja, hogy az osztalékban részesülő társaságnak tőkerészesedéssel kell rendelkeznie az osztalékot fizető társaságban, amennyiben nem említi kifejezetten az e tőkerészesedéssel tulajdonosi minőségben való rendelkezés szükségét, és ezért az ellenfél értelmezése szerint implicit módon lehetővé teszi azt, hogy a tőkében való részesedést képviselő értékpapírok feletti haszonélvezeti joggal rendelkezők is részesülhessenek az osztalékadó alóli mentességben?”

19. A kérelmező, a belga, francia, német, görög, olasz, holland, spanyol kormány, az Egyesült Királyság Kormánya és a Bizottság írásbeli észrevételeket nyújtott be, és a francia, a német és a holland kormány kivételével jelen voltak a tárgyaláson.

20. Az észrevételeket előterjesztő valamennyi kormány kiter az elfogadhatóság kérdésére, noha nézeteik megoszlanak. A kérelmező és a Bizottság álláspontja szerint az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadható. Az elfogadhatóságra vonatkozó észrevételek lényegében két kérdésre összpontosítottak: az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban foglalt információ csekély mennyiségére és a közösségi elem látszólagos hiányára.

21. Hasznos lehet röviden felidézni a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatát a nemzeti bíróságok által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelmek elfogadhatóságával kapcsolatban.

22. A Bíróság megállapította, hogy az EK 234. cikk olyan bírósági együttműködési eszköz, amelynek köszönhetően a Bíróság a közösségi jog olyan értelmezésével szolgál a nemzeti bíróságok számára, amely hasznos lehet számukra az eldöntendő jogvitában szóban forgó nemzeti jogi rendelkezés határainak értékeléséhez.¹⁴ Ezen együttműködési eszközzel összefüggésben kizárólag az ügyben eljáró és határozathozatalra hivatott nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik annak megíté-

14 – A C-300/01. sz. Salzmann-ügyben 2003. május 15-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-4899. o.) 28. pontja; a C-280/06. sz., ETI és társai ügyben 2007. december 11-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-10893. o.) 19. pontját.

lése, hogy – tekintettel az ügy különleges jellemzőire – ítélete meghozatalához szükségesnek tartja-e az előzetes döntéshozatalt, és ha igen, a Bíróságnak feltett kérdései relevánsak-e.¹⁵

telmü közösségi érdek, hogy a közösségi jogból vett rendelkezéseket vagy fogalmakat egységesen értelmezzék a jövőbeli eltérő értelmezések veszélyének elkerülése érdekében, függetlenül attól, hogy milyen körülmények között alkalmazzák azokat.¹⁸

23. Ebből következően amennyiben az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések a közösségi jog értelmezésére vonatkoznak, a Bíróság – főszabály szerint – köteles határozatot hozni.¹⁶ A közösségi jog értelmezésére vonatkozó kérdések releváns voltát tehát vélelmezni kell, és az előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem Bíróság általi elutasítása csak abban az esetben lehetséges, amennyiben nyilvánvaló, hogy a közösségi jog kért értelmezése nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, illetve ha a szóban forgó probléma hipotetikus jellegű, vagy a Bíróság nem rendelkezik azon ténybeli és jogi elemek ismeretével, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a feltett kérdéseket hatékonyan megválaszolja.¹⁷

Elégtelen információ

25. Németország, Olaszország, Spanyolország és az Egyesült Királyság álláspontja szerint az előzetes döntéshozatalra utaló végzés nem szolgáltat elegendő információt a nemzeti jog értelmezéséhez.

24. Emellett a Bíróság kimondta, hogy amikor egy belső jogszabály a tisztán belső jogviszonyokra adott megoldásai tekintetében összhangban van a közösségi joggal, egyér-

26. Kétségtelenül igaz, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló végzés a végtelenségig szükségű, és hogy a Bíróság megállapította, hogy a közösségi jog nemzeti bíróság számára hasznos értelmezésének szükségessége megköveteli, hogy a nemzeti bíróság meghatározza az általa felvetett kérdések ténybeli

15 – A C-306/99. sz. BIAO-ügyben 2003. január 7-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-1. o.) 88. pontja.

16 – A 14. lábjegyzetben hivatkozott Salzmann-ügyben hozott ítélet 29. pontja; a 14. lábjegyzetben hivatkozott ETI-ügyben hozott ítélet 20. pontja.

17 – A C-379/05. sz. Amurta-ügyben 2007. november 8-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-9569. o.) 64. pontja.

18 – Lásd a C-297/88. és C-197/89. sz., Dzodzi egyesített ügyekben 1990. október 18-án hozott ítélet (EBHT 1990., I-3763. o.) 37. pontját; a C-28/95. sz. Leur-Bloem ügyben 1997. július 17-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-4161. o.) 32. pontját; a C-1/99. sz. Kofisa Italia ügyben 2001. január 11-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-207. o.) 37. pontját; a 14. lábjegyzetben hivatkozott ETI-ügyben hozott ítélet 20. pontját.

és jogszabályi háttérét.¹⁹ Azon előzetes döntéshozatal iránti kérelmek, amelyek nem felelnek meg e feltételnek, valóban elutasíthatók elfogadhatatlanság miatt.

mációk tekintetében, csupán ezen az alapon nem tekinthető elfogadhatatlannak.

27. Ezzel szemben a Bíróság e szabályt egyes esetekben rugalmasan értelmezte, megállapítva, hogy e követelmény kevésbé szigorú abban az esetben, amikor a kérdések pontosan meghatározott szakmai pontokra vonatkoznak, és lehetővé teszik a Bíróság számára, hogy hasznos választ adjon, még ha a kérdést előterjesztő bíróság nem is ismertette kimerítően a jogi és ténybeli helyzetet.²⁰ Az a tény, hogy akárcsak a jelen ügyben, a tagállamok kormányai és a Bizottság a Bíróság alapokmánya 20. cikkének megfelelően észrevételeket tettek, bizonyítja, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló végzésben meghatározott információ valóban lehetővé tette számukra, hogy a Bíróság elé terjesztett kérdésekről kifejtsek véleményüket; emellett az előzetes döntéshozatalra utaló végzésben foglaltakat ki lehet egészíteni az észrevételekben foglaltakkal.²¹

28. A fentiek fényében álláspontom szerint jelen ügyben az előzetes döntéshozatal iránti kérelem, noha sajnós szűkszavú a háttérinfor-

A közösségi elem hiánya

29. Az észrevételeket benyújtó legtöbb kormány megjegyzi, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből nem állapítható meg, hogy kapcsolódik-e közösségi elem a jelen ügy tényállásához. Ehelyett a kérdést előterjesztő bíróság a nemzeti jogszabályok értelmezését kéri, amely amellett, hogy az eltérő tagállamokban letelepedett anyavállalatokkal és leányvállalatokkal összefüggésben átülteti az irányelvet, azonos rendelkezéseket tartalmaz a kizárólag hazai anyas és leányvállalatokra.

30. A kérdést előterjesztő bíróság valóban nem jelölte meg, hogy az alapeljárásban más tagállamban letelepedett leányvállalat is érintett-e. Ettől függetlenül a válasz látszólag nemleges. Ennek ellenére a belga kormány az írásbeli észrevételeiben kifejti, hogy a 202. cikk (2) bekezdésének célja, hogy az irányelvet átültesse, mindeközben kiterjeszti a hatályát a hazai esetekre, és az irányelv által előírtnál szélesebb alkalmazási körre. Ezért úgy tűnik, összhangban azzal, ahogyan a kérelmező, Franciaország, Németország,

19 – A C-320/90., C-321/90. és C-322/90. sz., Telemarsicabruzzo egyesített ügyekben 1993. január 26-án hozott ítélet (EBHT 1993., I-393. o.) 5. pontja.

20 – A C-316/93. sz. Vaneetveld-ügyben 1994. március 3-án hozott ítélet (EBHT 1994., I-763. o.) 13. pontja.

21 – A C-35/99. sz. Arduino-ügyben 2002. február 19-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-1529. o.) 28. és 29. pontja.

Görögország, Hollandia és a Bizottság előterjesztette, hogy a helyzet hasonló a Leur-Bloem ügyben hozott ítélet alapján kialakult ítélkezési gyakorlathoz,²² amely ügyekben a kérdést előterjesztő bíróság olyan nemzeti jogszabályok értelmezését kérte, amelyek amellet, hogy egy irányelvet átültetnek, az érintett irányelv hatálya alá tartozó közösségi helyzetekhez hasonló hazai helyzetekre is vonatkoznak.

gokkal szemben megelőzzék a hátrányos megkülönböztetést a leányvállalatuk letelepedésének helyére tekintettel. A nemzeti jogszabályok szándékos közelítése az irányelv követelményeihez, a nemzeti bíróság értelmezési iránymutatás-kérésével együtt véleményem szerint elégséges ahhoz, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet az elfogadhatóság határain belülre vonják.

31. Ahogyan arra e felek rámutatnak, és ahogyan az a fent összefoglalt esetjogból kitűnik, a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint hatáskörrel rendelkezik a közösségi jog rendelkezéseinek értelmezésére, ha az alapeljárásban szereplő tényállás belső jogvitához köthető, és a nemzeti jogszabályok ugyanazon megoldást írják elő a hazai helyzetekre, mint amelyet a közösségi jog alkalmaz.

33. Ezenkívül Belgium, Németország és az Egyesült Királyság azzal is érvel, hogy az irányelv értelmezése nem lényeges kérdés, hiszen a 202. cikk (2) bekezdésének hatálya szélesebb: az osztalékokon túl más jövedelmekre is vonatkozik, és a tőkerészesedés tekintetében az irányelvhez képest jelentősen alacsonyabb küszöböt tartalmaz.

32. Jelen ügyben úgy tűnik, hogy az anyas- és leányvállalatok adómentességére egyetlen nemzeti rendelkezés vonatkozik, függetlenül attól, hogy ez utóbbit Belgiumban vagy más tagállamban jegyezték be. Ezen túl a belga kormány észrevételeiből kitűnik, a 202. cikk (2) bekezdését hazai összefüggésben azért rendelték alkalmazni, hogy a belga társasá-

34. Álláspontom szerint azonban az a tény, hogy a nemzeti jogszabályok az irányelvet nem szó szerint ültetik át, nem szükségszerűen jelenti azt, hogy a nemzeti bíróság kérelme a mögötte fekvő irányelv értelmezése érdekében elfogadhatatlannak tekintendő. Amellett a nyilvánvaló általános megállapítás mellett, hogy az irányelvek kötelezőek az elérendő eredmények tekintetében, a jelen ügyet érintő konkrét irányelv lehetővé teszi a tagállamok széles mérlegelését. Ezenkívül nyilvánvaló, hogy mind a nemzeti, mind

22 – Lásd a 18. lábjegyzetet.

a közösségi jogszabályok ugyanazt a kifejezést alkalmazzák, a „tőkerészesedést”,²³ azon egyetlen különbséggel, hogy Belgiumban az 5%-os részesedés elég az anyavállalat adómentességre való jogosultságához. Az azonos kifejezések használata azt sugallja, hogy a nemzeti jogalkotó e kifejezéseket ugyanolyan módon kívánta alkalmazni.

35. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata alapján, szem előtt tartva, hogy egyetlen nemzeti rendelkezés ülteti át az irányelvet, és egyben a belső helyzeteket is szabályozza, nyilvánvalóan közösségi érdek, hogy a rendelkezést ugyanúgy értelmezzék határon átnyúló és hazai helyzetek vonatkozásában is.

36. Végezetül az Egyesült Királyság azzal érvel, hogy a Bíróság akárhogyan értelmezi is

az irányelvet, végső soron a nemzeti bíróság dolga, hogy a megfelelő módon a hazai viszonyokra vonatkozóan a kérdést eldöntse. Ebből kiindulva a Bíróságnak az irányelv értelmezésére vonatkozó határozata sem közvetlenül, sem közvetve nem lesz alkalmazandó, ezért az teljes egészében elvont értelmezést jelent. Ugyanilyen összefüggésben a tárgyaláson némi vita volt arról, hogy a Kleinwort Benson-ügyben hozott ítélet²⁴ releváns-e, amelyben az egyik tényező, amely alapján a Bíróság az előtte fekvő előzetes döntéshozatal iránti kérelmet mint elfogadhatatlant elutasította, az volt, hogy az érintett nemzeti jogszabály nem írta elő a nemzeti bíróságok számára, hogy az előttük fekvő vitát kizárólag és feltétel nélkül a közösségi jognak a Bíróság által a részükre adott értelmezése alapján döntsék el.²⁵

37. Tagadhatatlan, hogy mivel az irányelv nem rendezi a belső helyzeteket, jelen ügyben a Bíróság ítélete pusztán iránymutatásnak tekinthető – a tagállamok szabadon módosíthatják a jogszabályaikat, vagy egyszerűen figyelmen kívül hagyhatják a határozatot. Természetesen mindig ez a helyzet fog előállni a Leur-Bloem ügýhöz hasonló helyzetekben.²⁶ Valóban ez a lényege ez utóbbi

23 – Ugyanez a helyzet a 202. cikk eredeti francia és holland változataival, valamint az irányelvvel. Az irányelv 3. cikke (1) bekezdésének a) pontja francia változatában az alábbi tartalmazza: „toute société (...) qui détient, dans le capital d'une société (...), une participation (...)” míg a 202. cikk (2) bekezdése előírja, hogy „la société (...) détienne dans le capital de la société (...) une participation (...)”; 3. cikke (1) bekezdésének a) pontja holland változatában az irányelv a következőre hivatkozik: „iedere vennootschap (...) die een deelneming (...) bezit in het kapitaal van een vennootschap”, míg a 202. cikk (2) bekezdése előírja, hogy „de vennootschap (...) in het kapitaal van de vennootschap (...) een deelneming bezit”.

24 – A C-346/93. sz. ügyben 1995. március 28-án hozott ítélet (EBHT 1995., I-615. o.).

25 – Hivatkozva különösen a Kleinwort Benson ügyben hozott ítéletre, lásd a Leur-Bloem ügyben hozott ítélet 29–31. pontjait; a Kofisa Italia ügyben hozott ítélet 29. és 30. pontjait, amelynek hivatkozása a 18. lábjegyzetben található, valamint a 14. lábjegyzetben hivatkozott ETI-ügyben hozott ítélet 16. és 22. pontját. Ezen ügyek egyikében sem követte a Bíróság a Kleinwort Benson ügyben alkalmazott megközelítést.

26 – Lásd a 15. lábjegyzetben hivatkozott BIAO-ügyben Jacobs főtanácsnok indítványának 61. pontját.

ítélkezési gyakorlatnak. Ez azonban nem akadályozta meg a Bíróságot abban, hogy ezen eseteket elfogadhatónak nyilvánítsa, és nem lehet megkülönböztetni ezt az ügyet a többitől.

rendelkezők is részesülhessenek az osztalékadó alóli mentességben.

38. Ennek megfelelően megállapítom, hogy a jelen ügyben előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadható.

Az ügy érdeméről

39. A kérdést előterjesztő bíróság a kérdésével azt kívánja megtudni, hogy az irányelvet átültető nemzeti jogszabály, amely előírja, hogy az osztalékban részesülő társaságnak tőkerészesedéssel kell rendelkeznie az osztalékot fizető társaságban, összeegyeztethető-e az irányelvvel, amennyiben nem említi kifejezetten az e tőkerészesedéssel tulajdonosi minőségben való rendelkezés szükségét, és ezért implicit módon lehetővé teszi azt, hogy a részvények feletti hasznélvezeti joggal

40. Mielőtt e kérdésre válaszolnék – ahogyan azt közvetve vagy közvetlenül az észrevételeket előterjesztők közül többen javasolták –, szükséges azt átfogalmazni.

41. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Bíróság nem dönthet a nemzeti szabályozásnak a közösségi jogi rendelkezésekkel való összeegyeztethetőségéről.²⁷ Emellett az előzetes döntéshozatal iránti eljárásban a Bíróság feladata, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak hasznos választ adjon, amely lehetővé teszi számára az általa tárgyalt jogvita eldöntését. Erre tekintettel adott esetben a Bíróságnak át kell fogalmaznia az elé terjesztett kérdéseket.²⁸ Jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy az irányelv előírja-e a tagállamok számára, hogy a 4. cikk (1) bekezdésében előírt, az anyavállalat által a leányvállalatától kapott osztalékokra vonatkozó kedvező adójogi bánásmódot olyan helyzetekre is alkalmazzák, amelyben a leányvállalat részvényei feletti tulajdonjog korlátozott, mivel az egyik társaság hasznélvezeti joga alapján jogosult az osztalékokra, míg a tulajdonjog egy másik társaságot illet meg. Ha e kérdésre igenlő választ kell adni, az lehetővé teszi a nemzeti bíróság számára, hogy a kérelmező javára döntsön. Ha azonban a válasz nemleges, felmerül a kérdés, hogy a tagál-

27 – Lásd például a C-130/93. sz. Lamy-ügyben 1994. július 7-én hozott ítélet (EBHT 1994., I-3215. o.) 10. pontját.

28 – Lásd például a C-62/00. sz., Marks & Spencer ügyben 2002. július 11-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-6325. o.) 32. pontját.

lamok ennek ellenére kiterjeszthetik-e az irányelv átültetése során az osztalékokra vonatkozó, kedvező adójogi bánásmódot a részvények egyszerű hasznélvezeti jogának jogosultjára is.

Az irányelv célja

43. Minden fél hivatkozik az irányelv céljára. Véleményem szerint is ez a megfelelő kiindulópont az elemzéshez.

Alkalmazandó-e az irányelv a hasznélvezeti jogra?

42. A kérelmező és a Bizottság lényegében úgy véli, hogy a hasznélvező által megszerzett osztalékoknak a 4. cikk (1) bekezdésének hatálya alá kell tartozniuk,²⁹ amíg a belga, francia, görög, olasz, holland, spanyol kormány és az Egyesült Királyság Kormánya ennek ellenkezőjét támogatja. A német kormányálláspontja szerint a 4. cikk (1) bekezdése nem alkalmazható a hasznélvező által kapott osztalékokra, kivéve, ha a hasznélvező helyzete gazdasági szempontból megfelel a tulajdonosénak.

44. Az irányelv első preambulumbekkezdése értelmében szükség lehet arra, hogy a különböző tagállamok társaságai egymással csoportokat hozzanak létre annak érdekében, hogy a Közösségen belül a belső piac mintájára megteremtsék a feltételeket, és ilyen módon biztosítsák a közös piac létrehozását és annak hatékony működőképességét; és nem kellene, hogy az ilyen műveleteket főként a tagállamok adóügyi rendelkezéseiből származó korlátozások, hátrányok vagy torzulások akadályozzák; emellett a különböző tagállamok társaságainak az egymással létrehozott ilyen csoportjai tekintetében ezért szükséges olyan adószabályok bevezetése, amelyek a verseny szempontjából semlegesek, hogy lehetővé tegyék a vállalkozások számára a közös piac követelményeihez való alkalmazkodást, termelékenységük növelését és nemzetközi szintű versenyképességük javítását.

45. A második preambulumbekkezdés rögzíti, hogy az ilyen csoportosulás az anya- és leányvállalatokból álló csoportok kialakulását eredményezheti. A harmadik preambulumbekkezdés értelmében a különböző tagállamokban működő anyavállalatok és leányvállalataik közötti kapcsolatokat szabályozó jelenlegi adóügyi rendelkezések tagállamonként észrevehetően különbözőek, és általában kevésbé előnyösek azoknál, amelyeket az ugyanazon tagállamban működő anyavál-

29 – Feltéve – amit a következő érvelés is alátámaszt –, hogy az irányelv által a hatálya alá tartozó anya- és leányvállalat kapcsolatára vonatkozó meghatározás többi eleme megvalósul.

lalatokra és ezek leányvállalataira lehet alkalmazni; emellett a különböző tagállamok társaságai közötti együttműködés ezért hátrányban van az ugyanazon tagállam vállalatai közötti együttműködéssel összehasonlítva; továbbá szükséges e hátrány kiküszöbölése egy közös rendszer bevezetésével annak érdekében, hogy megkönnyítsék a társaságok csoportosulását a közös piac működésének biztosítása érdekében. A negyedik és az ötödik preambulumbekzdés egyszerűen meghatározza a kijelölt célok eléréséhez szükséges két legfontosabb eszközt, és lényegében megelőlegezi a 4. cikk (1) bekezdésének és az 5. cikknek a szövegét.

46. Ahogyan azt várni lehetett, a Bíróság az irányelvről szóló ítéleteiben következetesen a preambulumban meghatározott célokra összpontosított. Kifejtette, hogy – ahogyan az különösen a harmadik preambulumbekzdésből kitűnik – az irányelv célja, hogy a közös adózási rendszer bevezetésével megszüntesse azon hátrányokat, amelyek a különböző tagállamok társaságainak együttműködését az ugyanazon tagállam társaságainak együttműködésével szemben érik, és ezáltal megkönnyítse a társaságok határokon átnyúló együttműködését,³⁰ vagy közösségi szinten a társaságok csoportosulását.³¹ Általánosságban az irányelv szükségessége a kettős adóztatásból ered, amely a több tagállamban letelepedett társaságokból álló csoportosulásokat érintheti.³²

47. Az irányelv tehát azon a feltevésen alapul, hogy az osztalék határon átnyúló csoport esetében való kétszeres megadóztatása visszatartja a társaságokat az ilyen csoportok alakításától. Az akadály megszüntetésére törekszik azáltal, hogy a tagállamok számára előírja, hogy ezen osztalékokat ne adóztassák meg az anyavállalat oldalán. A módosító 2003/123 irányelv preambulumának határozott megfogalmazása szerint az anya- és leányvállalatokról szóló irányelvnek az a célja, hogy „a leányvállalatok által anyavállalataik számára kifizetett osztalékokat és más nyereségfelosztásokat mentesítse a forrásadók alól, és kiküszöbölje e jövedelmeknek az anyavállalat szintjén történő kettős adóztatását.”³³ A Bíróság a közelmúltban ezenkívül úgy jellemezte az irányelvet, mint „egységesítést vagy összehangolást célzó intézkedés (...) a kettős adóztatás elkerülése terén”.³⁴

48. Erre tekintettel egyetérték a kérelmezővel és a Bizottsággal abban, hogy az irányelv céljával ellentétes volna, ha a haszonélvező által kapott osztalék kétszeres adóztatás alá esne abban az esetben, amikor a 4. cikk (1) bekezdése előírná a mentesítést arra az esetre, ha a haszonélvezeti jog nem létezne. Ahogyan arra a Bizottság rámutat,

30 – A C-283/94., C-291/94. és C-292/94. sz., Denavit és társai egyesített ügyekben 1996. október 17-én hozott ítélet (EBHT 1996., I-5063. o.) 22. pontja.

31 – A C-294/99. sz. Athinaiki Zythopoiia ügyben 2001. október 4-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-6797. o.) 25. pontja.

32 – Uo. 5. pont.

33 – (2) preambulumbekzdés.

34 – A C-194/06. sz. Orange European Smallcap Fund ügyben 2008. május 20-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-3747. o.) 32. pontját.

a kettős adóztatás problémája nem szűnik meg, ha a részvények tulajdonjoga korlátozott. Mentésítés hiányában az ilyen részvények után fizetendő osztalék a tulajdonos honossága szerinti államban adókötelezettség alá esik, és a leányvállalat államában forrásadó alá esik. Ez, ahogyan azt az irányelv preambuluma megfogalmazza, hátrányban részesíti a különböző tagállamok társaságai közötti együttműködést – az irányelv pedig éppen ezt akarja megszüntetni.

49. Az észrevételeket előterjesztő tagállamok az érveiket lényegében szintén az irányelv céljaira alapozzák. Noha egyetértenek azzal, hogy annak célja a társaságok csoportosulásának megkönnyítése, arra hivatkoznak, hogy az osztalékok adósemlegességének rendszerét nem önmagában való célnak, hanem inkább e cél érdekében létező eszköznek kell tekinteni. Az irányelv tehát – gazdasági értelemben – a különböző tagállamok társaságai közötti csoportosulások elősegítésére szolgál, hogy olyan helyzetbe kerüljenek, mintha egységes piacon működnenek. E megközelítés szükségessé teszi, hogy az ilyen csoportokat alkotó társaságokat gazdasági és működési, azaz nem csupán pénzügyi szálak kössék össze. Ez csak akkor fordulhat elő, ha az anyavállalat a leányvállalatban részesedéssel rendelkezik, amely minden olyan joggal felruházza, amelyek rendszerint a részvényes jogállásához kötődnek, nevezetesen a minden közgyűlésen gyakorolható szavazati joggal, ami lehetővé teszi a részvényesnek, hogy a leányvállalat gazdasági tevékenységét irányíthassa, valamint az osztalékhoz való joggal, annak érdekében, hogy az ezen tevékenységből és irányításból eredő pénzügyi eredményből részesülhessen. Ezzel szemben, ha e két körülmény egymástól elválasztódik, nem kérdéses, hogy gazdasági értelemben véve a társaságok igazi csoportosulása nem állhat fenn olyan társasággal, amelyben részesedéssel rendelkeznek.

A haszonélvezet jogának jogosultja ezért nem tekinthető igazi csoport tagjának.

50. Álláspontom szerint ezen érvelés feltételezi, hogy a társaságok közötti kapcsolat, amelyet az irányelv ösztönözni kíván, a hagyományos társasági jogi értelemben vett csoportokra korlátozódik. Az irányelv azonban a hatályát nem a csoport azonosítására rendszerint alkalmazott kritériumokra való hivatkozással határozza meg, nevezetesen egyrészről az ügyvezetés központi és egységes jellegére,³⁵ másrészről a szavazati jogok többségére, illetve egyes testületek tagjai többségének kinevezésére vagy visszahívására vonatkozó jogra, illetve a meghatározó befolyás gyakorlására való utalással. Éppen ellenkezőleg, az irányelv eredeti változata 25%-os legkisebb részesedést írt elő, az ezt követő

35 – Ezt a megközelítést alkalmazza a hetedik társasági jogi irányelv (a Szerződés 54. cikke (3) bekezdésének g) pontja alapján az összevont [konsolidált] éves beszámolóról szóló, 1983. június 13-i 83/349/EGK irányelv [HL L 193., 1. o.; magyar nyelvű kiadás 17. fejezet, 1. kötet, 58. o.]), ahová azt a csoportosulások beszámolóiról szóló német jogszabályból vették át. A Department of Trade (Egyesült Királyság) (kereskedelmi minisztérium) képviselője, amikor megkérdezte tőle a House of Lords Select Committee (Egyesült Királyság) (Lordok Háza által felállított vizsgálóbizottság), hogy el tudná-e magyarázni, hogy e fogalom mit jelent Németországban, ezt válaszolta: „Jelentős erőfeszítéseket tettünk annak érdekében – ideértve azt is, hogy néhány kollégánkat elküldtünk Németországba –, hogy az ott működő brit könyvelő cégeket, valamint a német könyvvizsgáló intézetet megkérdezzük arról, hogy a rendszer hogyan működik, azonban nem állíthatom, hogy a helyzetről kielégítő ismeretekkel rendelkezünk, vagy legalábbis olyan, ami a bizottságnak a segítségére lehet. Arról tájékoztattak, hogy a központi és egységes ügyvezetés olyan, mint egy elefánt, abban az értelemben, hogy az ember felismeri, amikor lát egyet, de nem tudja jellemezni. Ezt én magam sem találok nagy segítségnek.” (House of Lords Select Committee's 25th Report [Session 1976–77, HL Paper 118] 11–12.).

módosítások a legkisebb mértéket fokozatosan csökkentették, ami 2009. január 1-jétől 10% lesz.³⁶ Az ilyen részesedés rendszerint nem alkalmas arra, hogy irányítási és szervezeti értelemben csoportot hozzon létre.

51. Néhány észrevételt tevő tagállam megjegyzi, hogy ha – a jelen ügghöz hasonló esetben – az egyik fél az osztalékokra jogosult, de közgyűlésen korlátozott szavazati jogokkal rendelkezik, és egy másik szavazhat a legfontosabb kérdésekben (tőkeemelés, megszüntetés és meghosszabbítás), érdekösszeütközés merülhet fel kettőjük között. Különösen mivel a haszonélvező érdeke lényegében rövid távon a legmagasabb osztalék elérése, míg a tulajdonos inkább hosszú távon a társaság megerősítésében érdekelt, és akár azt is megtérülőnek tartja, ha rövid vagy középtávon a jövedelmet újra befektetik a társaságba ahelyett, hogy kiosztanák azokat. Nem lehet tehát az irányelv célja, hogy a haszonélvező részvényes a hatálya alá tartozzon.

52. Noha nyilvánvalóan igaz, hogy a haszonélvező részvényes és a tulajdonos között érdekösszeütközés állhat fenn, nem hiszem, hogy a Bíróság előtt fekvő jelen ügyben ez

lényeges kérdés. Az irányelv, ahogyan azt fentebb kifejtettem, a határon átnyúló vállalatcsoportosulások esetében az osztalékok kettős gazdasági adóztatásának megszüntetését célozza. Ezt a célt szerintem a leginkább az szolgálja, ha az irányelv 4. cikkének (1) bekezdése által előírt, kettős adóztatás alóli mentesség az ilyen csoportban szereplő egyik társaság részvényével rendelkező másik társaság számára felosztott osztalék vonatkozásában elérhető, függetlenül attól, hogy az ilyen részvények tulajdonjoga milyen korlátozás alá esik. Azon – különösen Olaszország és az Egyesült Királyság által hangoztatott – aggály, hogy ezen megközelítés lehetővé teszi az irányelv által előírt adómentesség kijátszását színlelt megállapodások révén, megelőzhető a csalással vagy visszaéléssel szembeni megfelelő nemzeti vagy kétoldalú intézkedések segítségével, amelyeket az irányelv 1. cikkének (2) bekezdése kifejezetten megenged.

Az irányelv rendszere

53. Az irányelv 3. cikke (2) bekezdésének első franciabekezdése olyan eltérést enged, amely lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a tőkerészesedés kritériumát a szavazati jogokra való jogosultsággal cseréljék fel. Értelmezésük alátámasztására ezen eltérésre Belgium és Olaszország hivatkozik. Lényegében azzal érvelnek, hogy a tagállam, amely

³⁶ – Lásd a fenti 6. pontot.

ezt alkalmazza, kizárhatja a haszonélvezőt az irányelv előnyeiből, mivel tulajdonjog szükséges a teljes körű szavazati joghoz. Ahhoz, hogy az irányelv által alkalmazott különböző kritériumok egymással összeegyeztethetők legyenek, a tőkerészesedés kritériumának is a tulajdonjogot kell előírnia ahhoz, hogy az irányelv által biztosított előnyökből részesedhessen.

54. Ezt az érvet nem tartom meggyőzőnek. Ahogyan az az eltérésekre alapított érvek esetében lenni szokott, ez is kétélű fegyver.³⁷ Ezért ugyanilyen módon azzal is lehetne érvelni, hogy ha egy tagállam a tőkerészesedés kritériumát a szavazati jogokhoz való jogosultsággal felcserélheti, szükségszerű, hogy rendszerint *nem* szükséges szavazati joggal rendelkezni ahhoz, hogy valaki az irányelv előnyeiből részesüljön. Ennek megfelelően nem hiszem, hogy a 3. cikk (2) bekezdésének első franciabekezdésében található lehetőség segít a jelen ügyben előzetes döntéshozatalra utalt kérdés megválaszolásában.

Az irányelv szövege

55. Az anyavállalat meghatározásánál az irányelv 3. cikke (1) bekezdésének

a) pontja olyan társaságra utal, amely egy másik társaság „alaptőkéjéből (...) részesedik”, ami a leányvállalatát jelenti, feltéve, hogy a meghatározás többi eleme teljesül. Az irányelv 4. cikke előírja, hogy az adómentesség követelménye, illetőleg az anyavállalat számára a megfizetett adó levonásának engedélyezése akkor alkalmazandó, ha az anyavállalat a „leányvállalatával fennálló kapcsolatára tekintettel” felosztott nyereséget kap. Franciaország, Görögország, Olaszország, Hollandia, Spanyolország és az Egyesült Királyság e rendelkezések valamelyikének, illetőleg mindegyikének szövegét idézik álláspontjuk alátámasztása végett.

56. Elfogadom, hogy helytelennek tűnhet az egyszerű haszonélvezeti jog jogosultjára úgy tekinteni, mint amely egy társaság „alaptőkéjéből (...) részesedik”. A társaság tőkéjét rendszerint a részvényesek alkotják, akik a részvényeik értékének megfelelő hozzájárulást szolgáltatnak. A haszonélvező azonban nem járult hozzá a tőkéhez.

37 – A tárgyaláson a kérelmező valójában ugyanezen eltérésre hivatkozott álláspontjának alátámasztása végett, arra hivatkozva, hogy a tagállamok lehetősége, hogy a tőkerészesedés kritériumát a szavazati jogosultsággal felcseréljék, rávilágít a jogalkotó azon szándékára, hogy a tényleges ellenőrzéssel rendelkező személy, még ha – akárcsak a kérelmező ügyében – átmenetileg is, az irányelv által meghatározott adómentességéből részesüljön.

57. Ehhez hasonlóan erőltetettnek tűnhet azt gondolni, hogy egy társaság részvényeinek haszonélvezetének jogosultja a társasággal

„fennálló kapcsolatára tekintettel” kap osztalékot. A haszonélvező nem áll valódi kapcsolatban a társasággal, ehelyett az osztalékhoz való jogosultsága a tulajdonossal fennálló szerződéses megállapodásából ered.

58. Ennek ellenére a fenti érvek egyike sem győz meg arról, hogy az irányelvvel kapcsolatos értelmezésem hibás. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közösségi jogot nem kizárólag megfogalmazása alapján kell értelmezni, hanem annak általános szerkezetére, és azon rendszer céljaira tekintettel, amelynek részét képezi.³⁸ Fentebb kifejtettem, hogy mit értek az irányelv rendszerén és céljain, és a rendelkezéseire vonatkozó értelmezésem miért összeegyeztethető azokkal. Az egy társaság „alaptőkéjéből (...) részesedik”, valamint az anyavállalat „leányvállalatával fennálló kapcsolat[a]” fogalmak ezzel össze függésben értelmezendők, ami szintén nem elsősorban társasági jogi összefüggés.

59. Álláspontomat megerősíti az irányelv közelmúltban – a 2003/123 irányelv által – kiterjesztett személyi hatálya.³⁹ Korábban már említettem, hogy a 2003/123 irányelv csökkentette az anyavállalattól a 4. cikk (1) bekezdésében meghatározott kedvezményben való

részesüléshez elvárt részesedést. Emellett kibővíti az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv hatálya alá tartozó társaságok listáját egyes szövetkezetekre, kölcsönös biztosító társaságokra, nem tőkeegyesítő társaságokra, takarékpénztárakra és egyesületekre, alapokra, valamint kereskedelmi tevékenységet végző egyesületekre. Az irányelv nyilvánvalóan nem zárja ki, hogy az ilyen társaságban a részvényes úgy tekinthető, hogy az „alaptőkéjéből (...) részesedik”, és az osztalékot az e társasággal „fennálló kapcsolatára tekintettel” kapja, függetlenül attól, hogy a hagyományos értelemben nem rendelkezik részesedéssel a leányvállalat tőkéjében. Ehhez hasonlóan a 2003/123 irányelv módosította az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikkének (1) bekezdését, amely alapján az anyavállalat *vagy állandó telephelye* az anyavállalatnak a leányvállalatával fennálló kapcsolatára tekintettel felosztott nyereséget kap. Ez ugyancsak arra utal, hogy a jogalkotó nem tekinti az irányelv céljával összeegyeztethetetlennek azt, hogy a tagállamok kötelesek a hagyományos anya- és leányvállalati kapcsolattól eltérő helyzetekben a kapott nyereségre vonatkozó adóelőnyt biztosítani.

60. Végezetül hangsúlyozom, hogy a fenti elemzés álláspontom szerint nem teszi szükségessé, hogy a Bíróság a haszonélvezet jogának autonóm közösségi jogi fogalmát kidolgozza. Az irányelv alkalmazási körének meghatározásához nem az a fontos, hogy milyen pontos mechanizmusok alapján teszi lehetővé egy adott jogrendszer a részvé-

38 – A C-292/00. sz. Davidoff-ügyben 2003. január 9-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-389. o.] 24. pontja. A Davidoff-ügyben hozott ítélet e javaslat rendkívüli esetre való alkalmazását példázza.

39 – Hivatkozás az 5. lábjegyzetben.

nyesnek, hogy különböző tulajdoni jogosultságokat alkalmazzon. A döntő kérdés az, ahogyan azt a Bizottság is véli, hogy létezik-e olyan tőkerészesedés, amely teljesíti az irányelv által lefektetett kritériumokat, és hogy e részesedés alapján osztalékot fizetnek-e.

egyszerű haszonélvezeti jogának jogosultjára is.

Alkalmazható-e az irányelv a haszonélvezeti jogra?

61. Kifejtettem, hogy miért gondolom, hogy az irányelv előírja a tagállamok számára, hogy a 4. cikk (1) bekezdésében előírt, az anyavállalat által a leányvállalatától kapott osztalékra vonatkozó kedvező adójogi bánásmódot olyan helyzetekre is alkalmazzák, amelyben a leányvállalat részvényei feletti tulajdonjog korlátozott, mivel az egyik társaság haszonélvezeti joga alapján jogosult az osztalékra, míg a tulajdonjog egy másik társaságot illet meg. Ebből kiindulva nem szükséges az általam javasolt átfogalmazás szerinti előzetes döntéshozatalra utaló kérdés második részét megválaszolni,⁴⁰ nevezetesen azt, hogy a tagállamok ennek ellenére kiterjeszthetik-e az irányelv átültetése során az osztalékokra vonatkozó, kedvező adójogi bánásmódot a részvények

62. Ha azonban a Bíróság az általam fent javasolttól eltérő álláspontra helyezkedik, ez utóbbi kérdést meg kell válaszolnia. Ebben az esetben véleményem szerint a kérdésre igenlő választ kell adni. E megállapítás szerintem az irányelv rendszeréből egyértelműen következik. Ahogyan azt fent kifejtettem,⁴¹ mivel a 3. cikk (1) bekezdésének a) pontja az anyavállalat fogalmát *legalább* a 2. cikknek eleget tevő társaságok által megszerzett 25%-os részesedéshez köti, nyilvánvaló, hogy a tagállamok ennél tágabb definíciót is alkalmazhatnak. Nem látom akadályát, hogy egy tagállam e meghatározást úgy alkossa meg, hogy az a haszonélvező részvényt is magában foglalja.

63. Ha a Bíróság ezt az álláspontot fogadja el, akkor a kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy eldöntse, hogy a kérdéses nemzeti átültető jogszabály így határozza-e meg e fogalmat a nemzeti jogban. Meg kell jegyezni, hogy a belga kormány határozottan tagadja ezt.

40 – Lásd a fenti 41. pontot.

41 – Lásd a 6. pontot.

Végkövetkeztetések

64. A fentiek alapján azt javasolom a Bíróságnak, hogy cour d' appel de Liège által előterjesztett kérdésre a következő választ adja:

A különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv előírja a tagállamok számára, hogy a 4. cikk (1) bekezdésében előírt, az anyavállalat által a leányvállalatától kapott osztalékra vonatkozó kedvező adójogi bánásmódot olyan helyzetekre is alkalmazzák, amelyben a leányvállalat részvényei feletti tulajdonjog korlátozott, mivel az egyik társaság haszonélvezeti joga alapján jogosult az osztalékra, míg a tulajdonjog egy másik társaságot illet meg.