

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2009. október 1-je *

A C-247/08. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Finanzgericht Köln (Németország) a Bírósághoz 2008. június 9-én érkezett, 2008. május 23-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Gaz de France – Berliner Investissement SA**

és

a **Bundeszentralamt für Steuern**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: P. Jann tanácselnök, M. Ilešič, A. Tizzano, E. Levits (előadó) és J.-J. Kasel bírák,

* Az eljárás nyelve: német.

főtanácsnok: J. Mazák,
hivatalvezető: Fülöp B. tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2009. április 30-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Gaz de France – Berliner Investissement SA képviselőjében T. Hackemann és H. von Cölln Rechtsanwälte, segítők: U. Witt Wirtschaftsprüfer,
- a német kormány képviselőjében M. Lumma és C. Blaschke, meghatalmazotti minőségben,
- az olasz kormány képviselőjében I. Bruni, meghatalmazotti minőségben, segítője: P. Gentili avvocato dello Stato,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviselőjében H. Walker, meghatalmazotti minőségben, segítője: K. Beal barrister,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében R. Lyal és W. Mölls, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2009. június 25-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

- ¹ Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelvnek (HL L 225., 6. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.) a mellékletének f) pontjával összefüggésben értelmezett 2. cikke a) pontjának értelmezésére, valamint e rendelkezésnek az EK 43., EK 48., EK 56. és EK 58. cikk tekintetében való érvényességére vonatkozik.
- ² E kérelmet a Gaz de France - Berliner Investissement SA, Franciaországban székhellyel rendelkező és 2002-ig société par actions simplifiée (SAS) jogi formában működő társaság, valamint a Bundeszentralamt für Steuern (Szövetségi Központi Adóhivatal) között, a Németországban székhellyel rendelkező Gaz de France Deutschland GmbH által e társaságnak juttatott felosztott nyereségnek az 1999-es adóévben való adóztatása tárgyában folyamatban lévő eljárás keretében nyújtották be.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A 90/435 irányelv 2. cikke kimondja:

„Ezen irányelv alkalmazásában »egy tagállam társasága«: bármely olyan társaság:

- a) amely a mellékletben felsorolt formák egyikét veszi fel;

- b) amelyet valamely tagállam adójoga szerint adózási szempontból illetőséggel rendelkezőnek kell tekinteni az adott államban, és a harmadik állammal kötött kettős adózást elkerülő egyezmény feltételei alapján adózási szempontból nem kell Közösségen kívüli illetőségűnek tekinteni;

- c) továbbá a következő adók valamelyikének alanya, választási lehetőség vagy mentesség nélkül:

[...]

– Franciaországban: impôt sur les sociétés,

[...]

vagy bármely olyan adónak alanya, amely a fenti adók valamelyikét helyettesítheti.”

- 4 A 90/435 irányelv 5. cikke (1) bekezdésének megfelelően azon nyereség, amelyet a leányvállalat oszt fel az anyavállalata számára, mentesül a forrásadó alól, ha az utóbbi legalább 25% részesedéssel rendelkezik a leányvállalat alaptőkéjében.
- 5 A 90/435 irányelv „A 2. cikk a) pontjában említett vállalatok listája” című mellékletének f) pontja a következő társaságokat sorolja fel:

„a francia jog szerint a következőképpen ismert társaságok: »société anonyme«, »société en commandite par actions«, »société à responsabilité limitée«, és az ipari és kereskedelmi közintézmények és közvállalkozások”.

- 6 A 90/435 irányelv módosításáról szóló, 2003. december 22-i 2003/123/EK tanácsi irányelv (HL 2004. L 7., 41. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 2. kötet, 3. o.) (4) preambulumbekzdése szerint:

„A [90/435] irányelv 2. cikke meghatározza azon társaságokat, amelyek hatálya alá tartoznak. A melléklet tartalmazza azon társaságok listáját, amelyekre az irányelvet alkalmazni kell. A mellékletben szereplő listában nem szerepelnek egyes társasági formák, annak ellenére, hogy adózási szempontból valamely tagállamban illetőséggel

rendelkeznek és ott társasági adó alá tartoznak. A [90/435] irányelv alkalmazási körét ebből adódóan ki kell terjeszteni az olyan egyéb jogi személyekre, amelyek a Közösségben határokon átnyúló tevékenységeket folytathatnak, és amelyek az irányelvben megállapított összes feltételnek megfelelnek.”

- 7 A 2003/123 irányelv 1. cikkének 6. pontja szerint a 90/435 irányelv mellékletének helyébe a 2003/123 irányelv mellékletében szereplő szöveg lép. E módosítás következtében a 90/435 irányelv mellékletének új f) pontja kimondja:

„a francia jog szerint a következőképpen ismert társaságok: »société anonyme«, »société en commandite par actions«, »société à responsabilité limitée«, »sociétés par actions simplifiées«, »sociétés d’assurances mutuelles«, »caisses d’épargne et de prévoyance«, »sociétés civiles«, amelyek automatikusan a társasági adó alá tartoznak, »coopératives«, »unions de coopératives«, ipari és kereskedelmi közintézmények és közvállalkozások, és más, a francia jog alapján alapított, a francia társasági adó alá tartozó társaságok”.

- 8 A 2003/123 irányelv 2. cikkének megfelelően az irányelvet legkésőbb 2005. január 1-jéig át kellett ültetni a tagállamok jogába.

A nemzeti szabályozás

- 9 Az Einkommensteuergesetz (a jövedelemadóról szóló törvény– EStG) 44d. §-a az alapügyben alkalmazandó változatában (a továbbiakban: 1999. évi EStG) kimondja:

„(1) A tőkejövedelem-adót az adóalany kérelmére nem vetik ki a [...] 20. § (1) bekezdésének 1. pontja értelmében vett azon tőkejövedelmekre, amelyeket a belföldön sem székhellyel, sem ügyvezetési központtal nem rendelkező anyavállalat kap a társasági adóról szóló törvény 1. §-a (1) bekezdésének 1. pontja értelmében vett teljes körű adókötelezettség alá tartozó tőketársaság által felosztott nyereségből vagy társaságiadó-visszatérítésből.

(2) Az (1) bekezdés értelmében vett »anyavállalat« olyan társaság, amely megfelel az e törvény 7. mellékletében megjelölt, a [90/435] irányelv 2. cikkében foglalt feltételeknek, és a tőkejövedelem-adónak a 44. § (1) bekezdése második mondata értelmében vett keletkezése időpontjában igazolhatóan legalább egynegyed részben közvetlen részesséddel rendelkezik a teljes körű adókötelezettség alá tartozó tőketársaság jegyzett tőkéjében. További feltétel, hogy a részesedésnek igazolhatóan tizenkét hónapig megszakitás nélkül fenn kell állnia. [...]”

- 10 Az 1999. évi EStG 7. melléklete kimondja:

„A [90/435] irányelv 2. cikke értelmében vett társaság minden olyan társaság

1. amely az alábbiakban felsorolt formák egyikét veszi fel:

[...]

- francia jog szerint a következőképpen ismert társaságok:

société anonyme, société en commandite par actions, société à responsabilité limitée, és az ipari és kereskedelmi közintézmények és közvállalkozások;

[...]

2. amelyet valamely tagállam adójoga szerint adózási szempontból illetőséggel rendelkezőnek kell tekinteni az adott államban, és a harmadik állammal kötött kettős adózást elkerülő egyezmény feltételei alapján adózási szempontból nem kell Közösségen kívüli illetőségűnek tekinteni, és
3. a következő adók valamelyikének alanya, választási lehetőség vagy mentesség nélkül:

[...]

- Franciaországban: impôt sur les sociétés,

[...]

vagy bármely olyan adónak alanya, amely a fenti adók valamelyikét helyettesítheti.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 11 1999. június 16-án a Gaz de France Deutschland GmbH, amelynek összes részesedésével az alapeljárás felperese rendelkezik, ez utóbbi társaságnak 980 387 DEM összegű felosztott nyereséget juttatott, levonva a 49 019,35 DEM összegű tőkejövedelem-adót, valamint a 2696,06 DEM összegű szolidaritási pótlékot, amely összegeket megfizette az illetékes adóhatóságnak.

- 12 1999. augusztus 16-án az alapeljárás felperese a tőkejövedelem-adó – ideértve a szolidaritási pótlékot is – visszatérítése iránti kérelmet nyújtott be Bundesamt für Finanzenhez, amely 2006. január 1-jén Bundeszentralamt für Steuernnél alakult át.

- 13 1999. szeptember 6-i határozatával az alapeljárás alperese elutasította a kért visszatérítést arra hivatkozva, hogy az alapeljárás felperese nem az 1999. évi EStG 44d. §-a (2) bekezdésének és a 90/435 irányelv 2. cikkének együttesen értelmezett rendelkezései értelmében vett anyavállalat.

- 14 Mivel az e határozattal szemben benyújtott kifogást elutasították, az alapeljárás felperese keresetet nyújtott be a Finanzgericht Kölnhöz, amely úgy vélte, hogy a 90/435 irányelv megfogalmazása szerint az alapeljárás felperese nem jogosult a tőkejövedelem-

adó visszatérítésére, mivel a nyereség felosztásának évében nem a 90/435 irányelv 2. cikke a) pontjának és melléklete f) pontjának együttesen értelmezett rendelkezéseiben említett társasági formák egyikét vette fel.

- 15 E bíróságnak azonban kételyei voltak azon kérdést illetően, hogy a 90/435 irányelv rendelkezéseinek szó szerinti értelmezésére kell-e szorítkozni. Az említett bíróság szerint figyelembe kell venni ezen irányelv célkitűzését, valamint azon körülményeket is, hogy egyrészt az irányelv hatálybalépésének időpontjában a „société par actions simplifiée” jogi forma a francia jogban még nem létezett, másrészt pedig e társasági formát a 2003/123 irányelv felvette a 90/435 irányelv mellékletébe.
- 16 A Finanzgericht Köln szerint az előtte folyamatban lévő ügyben következképpen felmerül a kérdés, hogy a véletlen szabályozási hézag kizárhatja-e a 90/435 irányelvnek a mellékletének f) pontjával összefüggésben értelmezett 2. cikkének a) pontjából analógia útján arra való következtetést, hogy a société par actions simplifiée formában működő, francia jog szerinti társaság a 2005 előtti években is „egy tagállam társaságának” tekinthető a 90/435 irányelv értelmében, és hogy ezen irányelvnek a mellékletének f) pontjával összefüggésben értelmezett 2. cikkének a) pontja adott esetben nem sérti-e az EK 43. és EK 48. cikket vagy az EK 56. és EK 58. cikket.
- 17 E körülmények között a Finanzgericht Köln úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [90/435 irányelv] melléklete f) pontjával összefüggésben értelmezett 2. cikkének a) pontját, hogy egy société par actions simplifiée jogi formában működő francia társaság a 2005 előtti években is »egy tagállam társaságának« tekinthető ezen irányelv értelmében, és így az egyik német leányvállalata által 1999-ben felosztott nyereség után a [90/435 irányelv] 5. cikkének (1) bekezdése alapján biztosítani kell számára a forrásadó alóli mentességet?

- 2) Arra az esetre, ha az első kérdésre nemleges válasz adandó, az EK 43. és EK 48. cikkbe vagy az EK 56. cikk (1) bekezdésébe, valamint az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontjába és (3) bekezdésébe ütközik-e a [90/435 irányelv] melléklete f) pontjával összefüggésben értelmezett 2. cikkének a) pontja annyiban, amennyiben e rendelkezés a [90/435] irányelv 5. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben ugyan a société anonyme, société en commandite par actions vagy société à responsabilité limitée jogi formában működő francia anyavállalat számára előírja a német leányvállalata által felosztott nyereség után a forrásadó alóli mentességet, a société par actions simplifiée jogi formában működő francia anyavállalat számára azonban nem?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az elfogadhatóságról

- 18 Az olasz kormány kétségbe vonja az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságát arra hivatkozva, hogy az nem tartalmaz a société par actions simplifiée szerkezetére és jogi szabályozására, valamint az azzal összehasonlított egyéb társasági típusokra vonatkozó információkat. Ilyen információk hiányában nem lehet értékelni a kérdést előterjesztő bíróság alapfeltevését megalapozó körülményeket, miszerint a société par actions simplifiée hasonló jellemzőkkel rendelkezik, mint azok a francia jog szerinti társaságok, amelyek a felosztott nyereség után a 90/435 irányelv 5. cikkének (1) bekezdése alapján mindig is forrásadó-mentességet élveztek, és következésképpen nem lehet értékelni az előzetes döntéshozatal iránti kérelemnek az alapügy eldöntése tekintetében való relevanciáját.
- 19 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy noha az előzetes döntéshozatal iránti eljárás keretében való hatáskörmegosztásra figyelemmel kizárólag a nemzeti bíróság feladata a Bíróság elé terjesztendő kérdések tárgyának meghatározása, az utóbbi azt is megállapította, hogy kivételes esetekben jogosult saját hatáskörének megállapítása

céljából megvizsgálni azokat a körülményeket, amelyek mellett a nemzeti bíróság hozzá fordult (lásd különösen a C-62/06. sz. ZF Zefeser ügyben 2007. december 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-11995. o.] 14. pontját).

- 20 Erről van szó különösen, amikor a Bíróság nem rendelkezik azon ténybeli és jogi elemek ismeretével, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a feltett kérdésekre hasznos választ adjon (lásd különösen a C-379/98. sz. PreussenElektra-ügyben 2001. március 13-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-2099. o.] 39. pontját; a C-94/04. és C-202/04. sz., Cipolla és társai egyesített ügyekben 2006. december 5-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11421. o.] 25. pontját, valamint a C-379/05. sz. Amurta-ügyben 2007. november 8-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-9569. o.] 64. pontját). A közösségi jog nemzeti bíróság számára hasznos értelmezésének szükségessége ugyanis megköveteli, hogy a nemzeti bíróság meghatározza az általa felvetett kérdések ténybeli és jogszabályi hátterét, vagy legalábbis kifejtse azokat a ténybeli körülményeket, amelyekre e kérdések alapulnak (lásd különösen a C-237/04. sz. Enirisorse-ügyben 2006. március 23-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-2843. o.] 17. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).
- 21 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban szereplő információnak nem kizárólag azt kell lehetővé tennie, hogy a Bíróság hasznos válaszokat adhasson, hanem azt is, hogy a tagállamok kormányai és az egyéb érdekelt felek a Bíróság alapokmányának 23. cikke értelmében előterjeszthessék észrevételeiket. A Bíróság feladata arra ügyelni, hogy ez a lehetőség biztosított legyen, figyelemmel arra a tényre, hogy a fent említett rendelkezés értelmében csak az előzetes döntéshozatalra utaló határozatokról tájékoztatják az érdekelt feleket (lásd különösen a fent hivatkozott Enirisorse-ügyben hozott ítélet 18. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).
- 22 Márpedig meg kell állapítani, hogy a jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozat – ahhoz, hogy a Bíróság a feltett kérdésekre hasznos válaszokat adhasson – kellő részletességgel ismertette az alapügy ténybeli és jogi hátterét, valamint azon indokokat, amelyek miatt a kérdést előterjesztő bíróság úgy ítélte meg, hogy szükséges e kérdések megválaszolása. A német és az olasz kormány, az Egyesült Királyság Kormánya, valamint az Európai Közösségek Bizottsága által benyújtott észrevételekből egyébként kiténik, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban foglalt információk lehetővé tették számukra, hogy a Bíróság elé terjesztett kérdésekkel kapcsolatban hasznos módon állást foglalhassanak.

- 23 E körülmények között azon tény, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozat nem írja le részletesen egyfelől a société par actions simplifiée-kre vonatkozó szabályokat, másfelől a francia jog szerinti egyéb társaságok szabályozását, nem alapozza meg az említett kérelem elfogadhatatlanságát, mivel a nemzeti szabályozás értelmezése semmi esetre sem tartozik a Bíróság hatáskörébe.
- 24 A fentiekből következik, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket meg kell válaszolni.

Az ügy érdeméről

Az első kérdésről

- 25 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keres választ, hogy úgy kell-e értelmezni a 90/435 irányelvnek a mellékletének f) pontjával összefüggésben értelmezett 2. cikkének a) pontját, hogy a société par actions simplifiée formában működő, francia jog szerinti társaság ezen irányelv értelmében „egy tagállam társaságának” tekinthető már az említett irányelvnek a 2003/123 irányelv általi módosítása előtt.
- 26 E kérdés megválaszolása érdekében figyelembe kell venni az értelmezni kért rendelkezés megfogalmazását, valamint a 90/435 irányelv céljait és rendszerét (lásd ebben az értelemben a C-283/94., C-291/94. és C-292/94. sz., Denkvit és társai egyesített ügyekben 1996. október 17-én hozott ítélet [EBHT 1996., I-5063. o.] 24. és 26. pontját; a C-375/98. sz. Epsom Europe ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-4243. o.] 22. és 24. pontját, valamint a C-27/07. sz. Banque Fédérative du Crédit Mutuel ügyben 2008. április 3-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-2067. o.] 22. pontját).

- 27 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy amint a 90/435 irányelvnek különösen a harmadik preambulumbekzdéséből kitűnik, az irányelv célja, hogy közös adózási rendszer bevezetésével megszüntesse azon hátrányokat, amelyek a különböző tagállamok társaságainak együttműködését az ugyanazon tagállam társaságainak együttműködéséhez viszonyítva érik, és ezáltal megkönnyítse a társaságok közösségi szintű csoportosulását (a fent hivatkozott Denkavit és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 22. pontja; a fent hivatkozott Epon Europe ügyben hozott ítélet 20. pontja; a C-294/99. sz. Athinaiki Zythopoiia ügyben 2001. október 4-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-6797. o.] 25. pontja; a C-58/01. sz. Océ van der Grinten ügyben 2003. szeptember 25-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-9809. o.] 45. pontja, valamint a fent hivatkozott Banque Fédérative du Crédit Mutuel ügyben hozott ítélet 23. pontja). A 90/435 irányelv célja így a valamely tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalat nyereségének a másik tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalata részére való felosztása adósemlegességének biztosítása (a fent hivatkozott Banque Fédérative du Crédit Mutuel ügyben hozott ítélet 24. pontja).
- 28 Amint az 1. cikkéből következik, a 90/435 irányelv a valamely tagállam társasága által más tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalatától kapott felosztott nyereséget érinti.
- 29 A 90/435 irányelv 2. cikke meghatározza azon feltételeket, amelyeknek valamely társaságnak meg kell felelnie annak érdekében, hogy az említett irányelv értelmében egy tagállam társaságának tekintsék, és így e cikk meghatározza az irányelv hatályát. Amint a főtanácsnok az indítványának 27. pontjában kiemelte, együttes feltételekről van szó.
- 30 A 90/435 irányelv 2. cikkének a) pontja szerint az „egy tagállam társasága” kifejezés bármely olyan társaságot jelent, amely az említett irányelv mellékletében felsorolt formák egyikét veszi fel.
- 31 A 90/435 irányelv melléklete két különböző technikát alkalmaz az irányelv hatálya alá tartozó társaságok megnevezéséhez. Így, noha e melléklet k) és l) pontja általános megfogalmazást alkalmaz a következők megnevezésével: „a portugál joggal összhangban alapított kereskedelmi társaságok vagy kereskedelmi formával rendelkező polgári jogi társaságok, és szövetkezetek és állami vállalatok”, illetve „az Egyesült

Királyság joga alapján alapított társaságok”, az említett melléklet többi pontja kifejezetten megadja az érintett jogi formák megnevezéseit.

- 32 Ez utóbbi, a 90/435 irányelv melléklete pontjainak többségében – többek között e mellékletnek a francia jog szerinti társaságokra vonatkozó f) pontjában – alkalmazott technika, amely felsorolja az ezen irányelv hatálya alá tartozó jogi formák megnevezéseit, anélkül hogy olyan általános kikötést tartalmazna, amely lehetővé tenné az említett irányelv alkalmazását az adott tagállam joga szerint alapított egyéb társaságokra is – a francia jogot illetően a közintézmények és közvállalkozások kivételével –, azt jelenti, hogy az említett megnevezések kimerítően vannak felsorolva.
- 33 Így a 90/435 irányelv 2. cikke a) pontjának, valamint a melléklete f) pontjának mind megfogalmazásából, mind pedig rendszeréből az következik, hogy ahhoz, hogy a francia jog szerinti olyan társaságot, amely nem ipari és kereskedelmi közintézmény vagy közvállalkozás, ezen irányelv értelmében egy tagállam társaságának lehessen tekinteni, e társaságnak szükségképpen az említett irányelv mellékletének f) pontjában kimerítően felsorolt formák egyikét kell felvennie, így közelebbről e társaságnak „société anonyme”, „société en commandite par actions” vagy „société à responsabilité limitée” formájában kell működnie.
- 34 E következtetést nem kérdőjelezhetik meg az alapeljárás felperesének és a Bizottság azon érvei, miszerint a 90/435 irányelv mellékletének f) pontja a társaságok listáját csak példálózó jelleggel adja meg, és pedig kizárólag abból a célból, hogy megelőzze a minősítési konfliktusokból esetlegesen eredő problémákat, amikor valamely tagállam egy társaságot adózási szempontból a társasági adó alá tartozó tőketársaságnak tekint, míg más tagállam e társaságot a társasági adó alá nem tartozó személyegyesítő társaságnak tekinti, mivel bizonyos tagállamok a 90/435 irányelv elfogadásakor ki kívánták zárni ezen irányelv hatálya alól a személyegyesítő társaságokat.

- 35 Ki kell emelni, hogy az alapeljárás felperese, valamint a Bizottság által követett értelmezés ugyan megfelelhetne a 90/435 irányelv célkitűzéseinek, ahogyan azok a harmadik preambulumbekzdéséből kitűnnek, mivel az ilyen értelmezés ezen irányelv hatályának több társaságra való kiterjesztésével járna, és így hozzájárulna azon hátrányok megszüntetéséhez, amelyek a különböző tagállamok társaságainak együttműködését az ugyanazon tagállam társaságainak együttműködéséhez viszonyítva érik, és megkönnyítené a társaságok közösségi szintű csoportosulását.
- 36 Amint azonban a főtanácsnok az indítványának 31. pontjában kiemelte, meg kell állapítani, hogy a 90/435 irányelvnek nem célja, hogy a tagállamok valamennyi társasága vagy valamennyi részesedési típus tekintetében közös rendszert vezessen be.
- 37 A 90/435 irányelv hatálya alá nem tartozó részesedések esetében ugyanis valójában a tagállamok jogosultak meghatározni azt, hogy milyen esetben és milyen mértékben kell a felosztott nyereség gazdasági kettős adóztatását elkerülni, és ennek céljából egyoldalúan vagy más tagállamokkal kötött egyezmények útján mechanizmusokat létrehozni e gazdasági kettős adóztatás elkerülésére vagy enyhítésére (lásd 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.] 54. pontját és a fent hivatkozott Amurta-ügyben hozott ítélet 24. pontját).
- 38 A 90/435 irányelv így korlátozza a tagállamok joghatóságát a területükön letelepedett társaságok által valamely más tagállamban letelepedett társaságoknak juttatott felosztott nyereség adóztatását illetően, amennyiben e társaságok az irányelv hatálya alá tartoznak. Márpedig e körülmények között a jogbiztonság alapelvének követelményei kizárják, hogy a társaságoknak az ezen irányelv melléklete f) pontjában szereplő listáját pusztán tájékoztató jellegű listaként értelmezzék, amikor az ilyen értelmezés nem következik sem a 90/435 irányelv megfogalmazásából, sem pedig rendszeréből.
- 39 Az alapeljárás felperese és a Bizottság által követett értelmezés nem következhet a 90/435 irányelv elfogadásakor bizonyos tagállamok által esetlegesen kifejezésre juttatott azon kívánságból sem, hogy ezen irányelv hatálya alól csak a személyegyesítő

társaságokat zárják ki. A tagállamok által az Európai Unió Tanácsában kifejezésre juttatott szándékok ugyanis nem bírnak jogi jelentőséggel, ha nem nyertek kifejezést a jogi rendelkezésekben. Ez utóbbiak ugyanis a jogalanyoknak szólnak, akiknek a jogbiztonság elvének követelményeivel összhangban tudniuk kell bízni azok tartalmában (a fent hivatkozott Denkavit és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 29. pontja).

40 Azon értelmezést, miszerint a *société par actions simplifiée* nem tekinthető már a francia jogba való bevezetésétől kezdve a 90/435 irányelv hatálya alá tartozónak, megerősítik továbbá a jogalkotási fejlemények és különösen a 2003/123 irányelv.

41 Egyrészt a 2003/123 irányelv a (4) preambulumbekzdésében megállapítja, hogy a 90/435 irányelv melléklete tartalmazza azon társaságok listáját, amelyekre az említett irányelvet alkalmazni kell, és hogy az e mellékletben szereplő listában nem szerepelnek egyes társasági formák, annak ellenére, hogy adózási szempontból valamely tagállamban illetőséggel rendelkeznek, és ott társasági adó alá tartoznak. Ugyanezen preambulumbekzdés kifejti, hogy a 90/435 irányelv alkalmazási körét ebből adódóan ki kell terjeszteni az olyan egyéb jogi személyekre, amelyek a Közösségben határokon átnyúló tevékenységeket folytathatnak, és amelyek az irányelvben megállapított összes feltételnek megfelelnek.

42 Másrészt a 2003/123 irányelv 1. cikkének 6. pontja kimondja, hogy a 90/435 irányelv mellékletének helyébe a 2003/123 irányelv mellékletében szereplő szöveg lép. A 90/435 irányelv mellékletének a 2003/123 irányelvvél való módosítása következtében az említett melléklet f) pontja az érintett társaságok között felsorolja a *société par actions simplifiée*-t is, és különösen a nemzeti jog fejlődésének figyelembevétele érdekében olyan rendelkezést is tartalmaz, amely kimondja, hogy a 90/435 irányelv hatálya alá tartoznak más, a francia jog alapján alapított, a francia társasági adó alá tartozó társaságok is.

- 43 Végül ki kell emelni, hogy az alapeljárás felperese és a Bizottság állításával ellentétben, mivel a 90/435 irányelv hatálya alá tartozó, francia jog szerinti jogi formákat az irányelv mellékletének f) pontja kimerítően felsorolja, ezen irányelv alkalmazásának analógia útján egyéb társasági típusokra – mint például a francia jog szerinti société par actions simplifiée – való kiterjesztése, legyenek e társaságok akár hasonlóak, nem fogadható el.
- 44 A fentiekre tekintettel az első kérdésre adandó válasz az, hogy a 90/435 irányelvnek a mellékletének f) pontjával összefüggésben értelmezett 2. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy a société par actions simplifiée formában működő, francia jog szerinti társaság ezen irányelv értelmében nem tekinthető „egy tagállam társaságának” már az említett irányelvnek a 2003/123 irányelvvel történt módosítása előtt.

A második kérdésről

- 45 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra keres választ, hogy az EK 43. és EK 48. cikkekre vagy az EK 56. cikk (1) bekezdésére, az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontjára és (3) bekezdésére tekintettel érvényes-e a 90/435 irányelvnek az ezen irányelv mellékletének f) pontjával és 5. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 2. cikkének a) pontja, amennyiben e rendelkezés előírja a société anonyme, société en commandite par actions vagy société à responsabilité limitée jogi formában működő, francia jog szerinti anyavállalatnak a német leányvállalata által juttatott felosztott nyereség forrásadó alóli mentességét, a société par actions simplifiée jogi formában működő, francia jog szerinti anyavállalat esetében azonban nem.
- 46 Az alapeljárás felperese e tekintetben úgy érvel, hogy a société par actions simplifiée-nek a 90/435 irányelv hatálya alól való kizárása ahhoz vezet, hogy önkényesen hátrányos helyzetbe hozzák e társaságot a francia jog szerinti société anonyme-hoz vagy a société à responsabilité limitée-hez képest, vagy más tagállamoknak az említett irányelvben felsorolt részvénytársaság vagy korlátolt felelősségű társaság jogi formáihoz képest. A société par actions simplifiée hátrányos helyzetbe

kerül, különösen mivel a német jog nem határozza meg, hogy milyen eljárási szabályok szerint lehet hivatkozni a 90/435 irányelv hatályán kívül a tőkejövedelem-adó közösségi joggal ellentétes alkalmazására.

47 Ugyanakkor sem a német vagy az olasz kormány, sem az Egyesült Királyság Kormánya, sem pedig a Bizottság nem fogalmaz meg semmilyen, a 90/435 irányelv érvényességét megkérdőjelező okot. Egyrészt az alapvető szabadságok nem tiltják meg a forrásadó mint olyan alkalmazását, és nem zárják ki a valamely két tagállam adóztatási joghatóságának párhuzamos gyakorlásából eredő kettős adóztatást. Másrészt a közösségi jogalkotó a jogszabályok harmonizálását és közelítését illetően széles mérlegelési jogkörrel rendelkezik. A jogszabályok harmonizálása vagy közelítése terjedelmének meghatározott területekre való korlátozása tehát önmagában nem minősülhet jogellenesnek.

48 Az olasz kormány továbbá hangsúlyozza, hogy mivel a société par actions simplifiée-t a 90/435 irányelv hatálybalépését követően vezették be, utóbbi nem tekinthető érvénytelennek amiatt, mert nem veszi figyelembe ezen társasági jogi formát, mivel a valamely aktus érvénytelenségét eredményező hiányosságoknak ezen aktus meghozatalának időpontjában kell fennállniuk. Mindenesetre fel lehet tenni azon kérdést, hogy a 2003/123 irányelvnek nem kellett volna-e visszaható hatállyal felvennie a société par actions simplifiée-t a 90/435 irányelv mellékletében foglalt listába. Márpedig e tekintetben teljes mértékben a közösségi jogalkotó diszkrecionális jogkörébe tartozott, hogy a 90/435 irányelv mellékletét kiegészíti-e, vagy sem, és hogy az e társasági jogi forma e mellékletbe való felvételének hatásait időben korlátozza-e annak kimondásával, hogy e felvételnek nincs visszaható hatálya.

49 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy valamely aktus érvényességének mérlegelését, amelyet az előzetes döntéshozatalra utalás keretében a Bíróságnak kell elvégeznie, főszabály szerint az aktus elfogadásának időpontjában fennálló helyzet alapján kell elvégezni (a C-248/95. és C-249/95. sz., SAM Schiffahrt és Stapf egyesített ügyekben 1997. július 17-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-4475. o.] 46. pontja).

- 50 Még ha feltételezzük is, hogy valamely aktus érvényessége bizonyos esetekben az elfogadása után bekövetkezett új tények alapján is mérlegelhető (a fent hivatkozott SAM Schiffahrt és Stapf egyesített ügyekben hozott ítélet 47. pontja), a jelen ügyben ilyen mérlegelésnek nincs helye.
- 51 Ugyanis, noha a société par actions simplifiée-t csak a 90/435 irányelv elfogadását követően vezették be a francia jogba, az első kérdésre adott válaszból következik, hogy ezen irányelv hatályát a francia jog szerinti társaságok esetében az említett irányelv hatálya alá tartozó jogi formák megnevezéseinek felsorolása határozza meg, anélkül hogy olyan kikötést tartalmazna, amely lehetővé tenné ugyanezen irányelv alkalmazását a francia jog szerint alapított egyéb társaságokra is.
- 52 Az állandó ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy a közösségi intézmények szabadon dönthetnek úgy, hogy valamely területet csak fokozatosan harmonizálnak, illetve a nemzeti jogszabályokat csak több lépcsőben közelítik egymáshoz. Az ilyen intézkedések végrehajtása ugyanis általában nehéz, mivel az illetékes közösségi intézményeknek különböző és összetett nemzeti rendelkezések alapján olyan közös szabályokat kell kidolgozniuk, amelyek megfelelnek az EK-Szerződésben meghatározott célkitűzéseknek, és elnyerik a Tanács tagjai minősített többségének egyetértését, sőt, például az adózás területén, azok egyhangú hozzájárulását (lásd ebben az értelemben a 37/83. sz. Rewe-Zentrale ügyben 1984. február 29-én hozott ítélet [EBHT 1984., 1229. o.] 20. pontját, a C-233/94. sz., Németország kontra Parlament és Tanács ügyben 1997. május 13-án hozott ítélet [EBHT 1997., I-2405. o.] 43. pontját, valamint a C-166/98. sz. Socridis-ügyben 1999. június 17-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-3791. o.] 26. pontját).
- 53 Meg kell vizsgálni azonban, hogy a 90/435 irányelv hatályának olyan körülhatárolása, amely eleve kizárja a nemzeti jog szerint alapított egyéb társaságokat, amint az a 90/435 irányelv 2. cikkének a) pontjából és mellékletének f) pontjából következik, a Szerződésnek a letelepedés szabadságát vagy a tőke szabad mozgását biztosító cikkei tekintetében érvénytelennek tekinthető-e.

- 54 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint valamely tagállam állampolgára más tagállam területén való letelepedésének szabadsága magában foglalja a jogot gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására, vállalkozások alapítására és irányítására, a letelepedés államának joga által a saját állampolgáira előírt feltételek szerint. A szabad letelepedés korlátainak eltörlése vonatkozik azokra a korlátozásokra is, amelyek képviseletnek, fióktelepnek vagy leányvállalatnak valamely tagállam más tagállam területén letelepedett állampolgára által történő alapítására vonatkoznak (lásd különösen a 270/83. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1986. január 28-án hozott ítélet [EBHT 1986., 273. o.] 13. pontját, a C-311/97. sz. Royal Bank of Scotland ügyben 1999. április 29-án hozott ítélet [EBHT 1999., I-2651. o.] 22. pontját és a C-253/03. sz. CLT-UFA ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-1831. o.] 13. pontját).
- 55 Szintén az állandó ítélkezési gyakorlat szerint, még akkor is, ha az Szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseinek szövege szerint azok célja a nemzeti bánásmódnak a fogadó tagállamban történő biztosítása, azok egyaránt kizárják, hogy a származási tagállam megakadályozza az állampolgára vagy a joga szerint alapított társaság számára, hogy valamely másik tagállamban letelepedjen (lásd különösen a C-264/96. sz. ICI-ügyben 1998. július 16-án hozott ítélet [EBHT 1998., I-4695. o.] 21. pontját; a C-196/04. sz., Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-7995. o.] 42. pontját; a C-298/05. sz. Columbus Container Services ügyben 2007. december 6-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-10451. o.] 33. pontját, valamint a C-414/06. sz. Lidl Belgium ügyben 2008. május 15-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-3601. o.] 19. pontját).
- 56 Amint a Bíróság a jelen ítélet 27. pontjában emlékeztetett, a 90/435 irányelv célja, hogy közös adózási rendszer bevezetésével megszüntesse azon hátrányokat, amelyek a különböző tagállamok társaságainak együttműködését az ugyanazon tagállam társaságainak együttműködéséhez viszonyítva érik, és ezáltal megkönnyítse a társaságok közösségi szintű csoportosulását (a fent hivatkozott Banque Fédérative du Crédit Mutuel ügyben hozott ítélet 23. pontja és a C-138/07. sz. Cobelfret-ügyben 2009. február 12-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-731. o.] 28. pontja).
- 57 A valamely tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalat nyereségének a másik tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalata részére való felosztása adósemleges-ségének biztosítása érdekében a 90/435 irányelv ezen nyereség gazdasági értelemben vett kettős adóztatásának elkerülésére irányul, azaz annak elkerülésére, hogy a felosztott nyereséget ne sújtsa adókötelezettség először a leányvállalatnál és másodsor

az anyavállalatnál is (lásd a fent hivatkozott Banque Fédérative du Crédit Mutuel ügyben hozott ítélet 24. és 27. pontját, valamint a fent hivatkozott Cobelfret-ügyben hozott ítélet 29. pontját).

- 58 E célból a 90/435 irányelv 5. cikkének (1) bekezdése arra kötelezi a tagállamokat, hogy mentesítsék a forrásadó alól azon nyereséget, amelyet a leányvállalat oszt fel az anyavállalata számára, ha az utóbbi legalább 25% részesedéssel rendelkezik a leányvállalat alaptőkéjében.
- 59 Márpedig, noha a 90/435 irányelv értelmében az említett kötelezettség csak azon felosztott nyereség esetében terheli a tagállamokat, amelyet ezen irányelv értelmében társaságnak tekinthető társaságok kapnak, elegendő kiemelni, hogy az említett irányelv nem teszi lehetővé, hogy valamely tagállam kedvezőtlenebb bánásmódban részesítse más tagállamoknak az irányelv hatálya alá nem tartozó társaságainak juttatott felosztott nyereséget a területén letelepedett hasonló társaságoknak juttatott felosztott nyereséghez képest.
- 60 A Bíróság ugyanis már kimondta, hogy noha a 90/435 irányelv hatálya alá nem tartozó részesedések esetében a tagállamok jogosultak meghatározni azt, hogy milyen esetben és milyen mértékben kell a felosztott nyereség gazdasági kettős adóztatását elkerülni, és ennek céljából egyoldalúan vagy más tagállamokkal kötött egyezmények útján mechanizmusokat létrehozni e gazdasági kettős adóztatás elkerülésére vagy enyhítésére, ez azonban nem jelenti azt, hogy a tagállamok a Szerződésben biztosított alapvető szabadságokkal ellentétes intézkedéseket alkalmazhatnak (lásd a fent hivatkozott *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* ügyben hozott ítélet 54. pontját, a fent hivatkozott *Amurta*-ügyben hozott ítélet 24. pontját, valamint a C-303/07. sz. *Aberdeen Property Fininvest Alpha* ügyben 2009. június 18-án hozott ítélet [EBHT 2009., I-5145. o.] 28. pontját).
- 61 Következésképpen a 90/435 irányelv hatályának olyan körülhatárolása, amely eleve kizárja a nemzeti jog szerint alapított egyéb társaságokat, amint az a 90/435 irányelv 2. cikkének a) pontjából és mellékletének f) pontjából következik, nem alkalmas arra, hogy korlátozza a letelepedés szabadságát.

62 Az előző pontban levont következtetés ugyanúgy érvényes a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezésekre is.

63 A fentiekre tekintettel a második kérdésre adandó válasz az, hogy e kérdés vizsgálata során nem merült fel semmilyen olyan körülmény, amely érintené a 90/435 irányelvnek az ezen irányelv mellékletének f) pontjával és 5. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 2. cikke a) pontjának érvényességét.

A költségekről

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

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

1) A különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelvnek a mellékletének f) pontjával összefüggésben értelmezett 2. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy a société par actions simplifiée formában működő, francia jog szerinti társaság ezen irányelv értelmében nem tekinthető „egy tagállam társaságának” már az említett irányelvnek a 2003. december 22-i 2003/123/EK tanácsi irányelvvel történt módosítása előtt.

- 2) A második kérdés vizsgálata során nem merült fel semmilyen olyan körülmény, amely érintené a 90/435 irányelvnek az ezen irányelv mellékletének f) pontjával és 5. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 2. cikke a) pontjának érvényességét.**

Aláírások