

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2009. február 12. *

A C-138/07. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a hof van beroep te Antwerpen (Belgium) a Bírósághoz 2007. március 9-én érkezett, 2007. február 27-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Belgische Staat**

és

a **Cobelfret NV**

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: holland.

főtanácsnok: E. Sharpston,
hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2008. március 5-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Cobelfret NV képviseletében A. Huyghe és M. Isenbaert advocaten,
- a belga kormány képviseletében C. Pochet, meghatalmazotti minőségben, segítője: J. Werbrouck advocaat,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében R. Lyal, W. Wils és W. Roels, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2008. május 8-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 irányelv (HL L 225., 6. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.) 4. cikke (1) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.
- ² E kérelmet a Belgische Staat és a Cobelfret NV (a továbbiakban: Cobelfret) között, az utóbbi 1992 és 1998 közti adóévek vonatkozásában társasági adó alá tartozó nyereségének meghatározása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

- ³ Harmadik preambulumbekkezdése értelmében a 90/435 irányelv célja különösen, hogy megszüntesse a különböző tagállamokban működő társaságokból álló csoportok által az ugyanazon tagállambeli társaságokból álló csoportokhoz viszonyítva elszenvedett adóhátrányt.

4 A 90/435 irányelv 3. cikke (1) bekezdése a) pontjának értelmében anyavállalat: bármely tagállam olyan társasága, amely eleget tesz a 2. cikkben felsorolt feltételeknek, és egy másik tagállam ugyanezen feltételeknek eleget tévő társasága alaptőkéjéből legalább 25%-kal részesedik.

5 A szóban forgó irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdése előírja:

„(1) Ha az anyavállalat a leányvállalatával fennálló kapcsolatára tekintettel felosztott nyereséget kap, akkor az anyavállalat tagállama, kivéve ha az anyavállalatot felszámolták:

- 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 részese-déssel kapcsolatos semmilyen fizetési kötelezettséget és a leányvállalat nyereségfelosztásából származó semmilyen veszteséget ne lehessen levonni az anyavállalat adóztatható nyereségéből. Ahol ilyen esetben a részesedésre vonatkozó ügyviteli költségeket átalányösszegként rögzítik, a rögzített összeg nem haladhatja meg a leányvállalat által felosztott nyereség 5%-át.”

A nemzeti szabályozás

- 6 A 90/435 irányelvet egy 1991. október 23-i törvény (*Belgisch Staatsblad*, 1991. november 15., 25619. o.) ültette át a belga jogba, amely módosította a véglegesen adózott jövedelmekre (definitief belaste inkomsten, DBI) vonatkozó, akkor fennálló szabályozást (a továbbiakban: DBI-rendszer), és előírta, hogy a kifizetett osztalékok összegének 95%-a levonható az anyavállalat adóalapjából.
- 7 Az 1992-es kodifikáció következtében a DBI-rendszerre vonatkozó rendelkezéseket a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény végrehajtásáról szóló királyi rendelet (koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, *Belgisch Staatsblad*, 1993. szeptember 13.; a továbbiakban: a WIB 1992 végrehajtási rendelete) által végrehajtott, az 1992. április 10-i királyi rendelet által egységes szerkezetbe foglalt és az 1992. június 12-i törvény által megerősített, a jövedelemadóról szóló törvény (Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, az 1992. július 30-i *Belgisch Staatsblad* melléklete; a továbbiakban: WIB 1992) 202., 204. és 205. cikke tartalmazta.
- 8 A hivatkozott rendelkezéseknek megfelelően a társaság a leányvállalataitól a 90/435 irányelv értelmében kapott osztalékok 95%-át véglegesen adózott jövedelme címén levonhatja eredményéből (a továbbiakban: DBI-levonás).
- 9 A DBI-rendszer működése az alábbiakkal írható le tömören. Először is a leányvállalat által kifizetett osztalékot hozzá kell számítani az anyavállalat adóalapjához. Ezt

követően ezen osztalék annyiban kerül levonásra ezen adóalapból, amennyiben az érintett adózási időszak tekintetében az egyéb adómentes nyereségek levonását követően továbbra is van adóköteles nyeresége az anyavállalatnak.

10 A WIB 1992 202. cikke kimondja tehát:

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

1° osztalékból származik, kivéve az olyan jövedelmet, amely a társaság saját részvényeinek, illetve saját üzletrészeinek megvásárlásából vagy a társaság vagyonának teljes vagy részleges felosztásából származik;

[...]”

11 A WIB 1992 204. cikkének első bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„A 202. cikk (1) bekezdésének 1° pontja értelmében levonható jövedelmek [...] az adózási időszak nyereségében a tényleges vagy fiktív forrásadóval esetlegesen növelt beszedett vagy kapott összeg 95 [%]-a erejéig vehetők figyelembe [...]”

12 A WIB 1992 205. cikkének (2) bekezdése szerint:

„A véglegesen adózott jövedelem 202. cikk szerinti levonása az adózási időszakban elért azon nyereségre korlátozott, amely a 199. cikk szerinti [...] [elszámolást] követően megmarad.

[...]”

13 A WIB 1992 végrehajtásáról szóló királyi rendelet 77. cikke előírja:

„A véglegesen adózott jövedelemként levonható, a [WIB] 202–205. cikkében meghatározott összegek a 76. cikk alkalmazását követően fennmaradó nyereség mértékéig vonhatóak le. A levonásra a nyereség eredetének figyelembevételével kerül sor, elsősorban azon nyereségből, amelynek ezen összegek a részét képezik.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

14 A Belgiumban székhellyel rendelkező Cobelfret az 1992 és 1998 közti adóévekben osztalékot kapott a Közösségben illetőséggel rendelkező társaságokban meglévő részesedései után, miközben ezen adóévek során többször is veszteséges volt.

- 15 A belga szabályozás értelmében a Cobelfret a veszteséges években nem részesülhetett a DBI-levonásban, és nem is vihette át a DBI-levonás fel nem használt részét a későbbi évekre, amennyiben a Cobelfretet megillető DBI-levonás meghaladta a keletkezett adóköteles nyereségét.
- 16 Következésképpen, mivel a Cobelfret úgy vélte, hogy a kapott osztalékok nem teljesen adómentesek, panaszt nyújtott be az 1992 és 1998 közti adóévek tekintetében társasági adót megállapító határozat ellen.
- 17 A Cobelfret, mivel panasza elutasításra került, a rechtbank van eerste aanleg te Antwerpenhez (antwerpeni elsőfokú bíróság) fordult, amely 2005. december 16-i ítéletében többek között úgy ítélte meg, hogy a DBI-levonásnak az adózási időszakban keletkezett nyereség összegére, és a WIB 1992 199. cikkének alkalmazása után megmaradó összegre való korlátozása a felosztott nyereség részleges adóztatásához vezet a Cobelfret tekintetében, ami összeegyeztethetetlen a 90/435 irányelv 4. cikkének (1) bekezdésével.
- 18 A Belgische Staat fellebbezést nyújtott be a hivatkozott ítélet ellen a hof van beroep te Antwerpenhez (antwerpeni fellebbviteli bíróság). E bíróság úgy ítélte meg, hogy a Cobelfret vitatott adóévekben fennálló tényleges adóköteles eredményének megállapításához határozni szükséges a 90/435 irányelv közvetlen hatályának, valamint a WIB 1992 205. cikke (2) bekezdésének ezen irányelvvel való esetleges összeegyeztethetlenségének kérdésében.

- 19 E körülmények között a hof van beroep te Antwerpen az eljárás felfüggesztéséről határozott, és az alábbi kérdést terjesztette a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„Összeegyeztethető-e a [...] 90/435 [...] irányelv 4. cikkével az olyan szabályozás – mint amilyen [DBI-rendszer] –, amelynek alapján a figyelembe veendő osztalékok az anyavállalat adóalapjához első lépcsőben hozzászámításra kerülnek, a kifizetett osztalékok összege pedig egy következő lépcsőben a [WIB 1992] 205. cikkének (2) bekezdése alapján az anyavállalat adóalapjából csak annyiban kerül levonásra (95%-ban), amennyiben az anyavállalatnak adóköteles nyeresége van, figyelembe véve, hogy [a DBI-levonás] ilyen korlátozása ahhoz vezet, hogy az anyavállalatnak a kifizetett osztalék után a későbbi adózási időszakban adót kell fizetnie, ha nem volt, vagy nem elegendő adóköteles nyeresége volt abban az adózási időszakban, amikor az osztalék kifizetésre került, vagy legalábbis ahhoz, hogy az adózási időszakban keletkezett adójogi veszteség jogellenesen elveszik, és következésképpen az már nem vihető át a kifizetett osztalék összegének erejéig, amely az adójogi veszteség hiányában 95%-ban amúgy mentes lenne az adó alól?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

Az elfogadhatóságról

- 20 Amint az 1. cikkéből következik, a 90/435 irányelv a valamely tagállam társasága által más tagállamban működő leányvállalatától kapott felosztott nyereséget érinti. Emellett ugyanezen irányelv hatályát annak 2. cikke a mellékletében felsorolt társasági formák alapján határozza meg, míg 3. cikkének (1) bekezdése meghatározza az e jogszabály szerinti anyavállalatnak, illetve leányvállalatnak való minősüléshez szükséges minimális részesedést.

- 21 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a kérdést előterjesztő bíróság elmulasztotta megjelölni a Cobelfret által kapott osztalékok eredetét, és az ezen osztalékot kifizető társaságokban való részesedésének százalékos arányát.
- 22 A Cobelfret e tekintetben a belga kormánnyal egyetértve azt állítja a Bíróság előtt, hogy az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalataitól kapta az osztalékokat, azokban való részesedése pedig megfelel a 90/435 irányelv 3. cikkében foglalt feltételeknek.
- 23 Míg e tények pontosságának vizsgálata nem a Bíróság hatáskörébe tartozik, hanem a nemzeti bíróság feladata (a 104/77. sz. Oehlschläger-ügyben 1978. március 16-án hozott ítélet [EBHT 1978., 791. o., 4. pontja), az EK 234. cikk által létrehozott, a Bíróság és a nemzeti bíróságok közötti együttműködés keretében egyedül az ügyben eljáró nemzeti bíróság feladata az is, hogy az ügy sajátosságaira figyelemmel megítélje mind az előzetes döntéshozatal szükségességét ítéletének meghozatala szempontjából, mind pedig a Bíróság elé terjesztendő kérdések relevanciáját (lásd ebben az értelemben a C-17/03. sz., VEMW és társai ügyben 2005. június 7-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-4983. o.] 34. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).
- 24 Ugyanis a nemzeti bíróság által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések relevanciájának véelmét csak kivételesen lehet megdönteni, különösen, ha nyilvánvaló, hogy az e kérdésekkel érintett közösségi jogi rendelkezések kért értelmezése semmilyen kapcsolatban nem áll az alapügy tényállásával vagy tárgyával (lásd a C-500/06. sz. Corporación Dermostética ügyben 2008. július 17-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-5785. o.] 23. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).
- 25 Márpedig a jelen ügyben nem nyilvánvaló, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdésekkel érintett közösségi jogi rendelkezések értelmezése nem bír

jelentőséggel az ügy szempontjából, az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságát pedig sem a Cobelfret, sem a belga kormány, sem pedig az Európai Közösségek Bizottsága nem vitatta.

Az ügy érdeméről

- 26 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem egyrészt a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének értelmezésére vonatkozik. Másrészt a kérdést előterjesztő bíróság szükségesnek ítéli annak meghatározását, hogy közvetlen hatállyal bír-e a 90/435 irányelv (1) bekezdése. E két kérdést külön kell vizsgálni.

A 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének hatályáról

- 27 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 90/435 irányelv 4. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely előírja, hogy az anyavállalatnak kifizetett osztalékokat hozzá kell számítani az anyavállalt adóalapjához, ezt követően pedig 95%-ban le kell vonni, amennyiben az érintett adózási időszakban az egyéb adómentes nyereségek levonását követően továbbra is nyereséges az anyavállalat.
- 28 Amint különösen a harmadik preambulumbekkezdéséből kitűnik, 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 (lásd a C-27/07. sz. Banque Fédérative du

Crédit Mutuel ügyben 2008. április 3-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-2067. o.] 23. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

29 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 másodszor az anyavállalatnál is (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Banque Fédérative du Crédit Mutuel ügyben hozott ítélet 24. és 27. pontját).

30 Ennek érdekében a 90/435 irányelv 4. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy ha az anyavállalat a leányvállalatával fennálló kapcsolatára tekintettel felosztott nyereséget kap, akkor az anyavállalat tagállama tartózkodik az ilyen nyereség adóztatásától, vagy felhatalmazza az anyavállalatot, hogy levonja az esedékes adó összegéből a leányvállalat által az ilyen nyereségre megfizetett társasági adót, és adott esetben az azon tagállam által kivetett forrásadó összegét, amelyben a leányvállalat illetőséggel bír, a megfelelő nemzeti adó összegéig (a fent hivatkozott Banque Fédérative du Crédit Mutuel ügyben hozott ítélet 25. pontja).

31 A Bíróság már megállapította, hogy a 90/435 irányelv 4. cikkének (1) bekezdése kifejezetten a tagállamokra bízta a mentesítés és a beszámítás módszere közötti választást, amely nem feltétlenül vezet ugyanarra az eredményre az osztalékban részesülő részvényesnél (lásd ebben az értelemben a C-446/04. sz. Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11753. o.] 43. és 44. pontját).

- 32 A belga kormány Bíróság elé terjesztett észrevételeiből kitűnik, hogy a Belga Királyság a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdése szerinti rendszert választotta. E kormány szerint a DBI-levonás biztosítja, hogy az anyavállalatnál ne kerüljön sor adólevonásra a leányvállalatában fennálló részesedése címén kifizetett osztalékok után.
- 33 Meg kell állapítani, hogy a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdése szerinti rendszert választó tagállam azon kötelezettsége, hogy tartózkodjon az anyavállalatnak a leányvállalatával fennálló kapcsolatára tekintettel felosztott nyeresége adóztatásától, nem függ semmilyen feltételtől, és kizárólag az ugyanazon cikk (2) és (3) bekezdésére, valamint az ezen irányelv 1. cikkének (2) bekezdésére tekintettel alkalmazandó.
- 34 Nem ír elő egyéb adóköteles nyereség meglétére vonatkozó feltételt a hivatkozott irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdése annak érdekében, hogy az anyavállalatnak kifizetett osztalékok adómentesek legyenek.
- 35 Mindazonáltal a DBI-rendszer – amely előírja, hogy az anyavállalat adóalapjához hozzá kell számítani a számára kifizetett osztalékokat, majd ezt követően kizárólag akkor vonható le ezen adóalapból az osztalékok 95%-ának megfelelő összeg, ha az anyavállalat adóköteles nyereséggel rendelkezik – azzal jár, hogy az utóbbi csak akkor részesülhet teljes mértékben ezen előnyből, ha ugyanazon időszak során az egyéb adóköteles jövedelmeket illetően nem veszteséges.
- 36 Márpedig, mint azt a főtanácsnok indítványa 23. pontjában megállapította, a tagállamok egyoldalúan nem vezethetnek be korlátozó intézkedéseket, úgymint az anyavállalat

adóköteles nyereségének fennállására irányuló követelményt, és nem köthetik feltételekhez a 90/435 irányelvben előírt előnyökben való részesülést.

37 Emellett, amennyiben az anyavállalat az érintett adózási időszakban nem rendelkezik egyéb adóköteles nyereséggel, az alapügyben felmerülthöz hasonló szabályozás a kapott osztalékok mértékében csökkenti az anyavállalat veszteségét.

38 E tekintetben a belga kormány elismeri, hogy a DBI-levonás korlátozása hatással van az anyavállalat veszteségére. Mindazonáltal e kormány szerint a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdése nem tartalmaz tilalmat a veszteségekre gyakorolt ilyen hatás tekintetében.

39 Márpedig meg kell állapítani, hogy a Bírósághoz benyújtott iratokból kitűnik, hogy főszabály szerint a belga adójogi szabályozás lehetővé teszi a veszteségek későbbi adóévekre történő átvitelét. Következésképpen az anyavállalat veszteséglevonásának a kapott osztalékok mértékéig való átvitele befolyásolja e társaságnak az osztalékokban való részesülés évét követő adóévre vonatkozó adóalapját, amennyiben e nyereségek meghaladják az átvihető veszteségeket. Ugyanis az átvihető veszteségek csökkentése miatt magasabb lesz a hivatkozott adóalap.

40 Ebből következik, hogy még ha az anyavállalatnak kifizetett osztalékok nem is társaságiadó-kötelesek a kifizetésük adóévében, az anyavállalat veszteségének hivatkozott csökkentése azzal járhat, hogy az anyavállalatot ezen osztalékok után közvetve megadóztatják a következő adóévekben, amennyiben azokban nyereséget ér el.

- 41 Márpedig a DBI-levonás korlátozásának e hatása nem egyeztethető össze sem a 90/435 irányelv szövegével, sem annak céljával és rendszerével.
- 42 Először is a belga kormány állításával ellentétben nem következtethetünk a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdésében foglalt „tartózkodik az adóztatástól” fordulatra a „mentesíti” ige helyetti alkalmazásából arra, hogy az irányelv elfogadhatónak tartja a DBI-levonás korlátozásának az anyavállalat veszteségeire gyakorolt ezen hatását.
- 43 Amint azt a főtanácsnok indítványa 28. pontjában megállapította, a 90/435 irányelv rendszere és célja egyáltalán nem sugallja azt, hogy volna bármilyen jelentős különbség az „anyavállalat nyereségének adóztatásától tartózkodik” és a „mentesíti azt” között, továbbá a Bíróság felváltva használja a „mentesít” kifejezést és a hivatkozott 4. cikk (1) bekezdése szerinti „tartózkodik az adóztatástól” fordulatot (lásd különösen 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.] 53. pontját, a fent hivatkozott *Test Claimants in the FII Group Litigation* ügyben hozott ítélet 44. és 102. pontját és a fent hivatkozott *Banque Fédérative du Crédit Mutuel* ügyben hozott ítélet 44. pontját).
- 44 Másodszor a belga kormány úgy érvel, hogy a DBI-rendszer összeegyeztethető a 90/435 irányelvvel, mivel azzal, hogy ugyanazon adójogi bánásmódban részesíti a Belgiumban illetékességgel rendelkező leányvállalatoknak és a más tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalatoknak kifizetett osztalékokat, e rendszer követi a 90/435 irányelv harmadik preambulumbekkezdésében foglalt célt, amely az ugyanazon tagállam társaságai közötti együttműködéshez viszonyítva a különböző tagállamok társaságai közötti együttműködést érő mindenféle hátrány kiküszöbölésére irányul.
- 45 Márpedig, amint az a jelen ítélet 39. és 40. pontjából következik, amennyiben az anyavállalat nem rendelkezik egyéb adóköteles nyereséggel az osztalékfizetés

időszakában, a DBI-rendszer nem teszi lehetővé a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdése szerinti gazdasági kettős adóztatás elkerülésére irányuló cél teljes elérését.

46 Ennélfogva, még ha a Belga Királyság mind a belföldi leányvállalatok, mind a más tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalatok által kifizetett osztalékokra a hivatkozott rendszert alkalmazva törekszik is az ugyanazon tagállam társaságai közötti együttműködéshez viszonyítva a különböző tagállamok társaságai közötti együttműködést érő mindenféle hátrány kiküszöbölésére, ez nem igazolja az olyan rendszer alkalmazását, amely nem egyeztethető össze az ugyanazon irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdésében előírt, a gazdasági kettős adóztatás elkerülésére irányuló szabályozással.

47 Harmadszor, mivel a belga kormány nem állítja, hogy a választott rendszer a hivatkozott irányelv 4. cikke (1) bekezdésének második francia bekezdésében előírt adóztatás, nem hivatkozhat azon tényre, hogy a DBI-levonás korlátozása legalább ugyanazon eredményhez vezet, mint az adóztatási rendszer, és hogy semmi sem utal arra, hogy az (1) bekezdés első francia bekezdésében foglalt másik rendszernek a második francia bekezdésében előírt rendszerhez viszonyítva kedvezőbb eredményhez kell vezetnie.

48 Márpedig egyrészt, amint azt a jelen ítélet 31. pontjában megállapítottuk, a mentesítési és az adóztatási rendszer közti választás nem vezet szükségképpen ugyanazon eredményhez az osztalékot kapó társaság tekintetében.

49 Másrészt a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy az a tagállam, amely nem tett eleget valamely irányelv rendelkezéseinek átültetésére vonatkozó kötelezettségének, nem hivatkozhat a közösségi polgárokkal szemben azon korlátozásokra, amelyeket e rendelkezések alapján bevezethetett volna (lásd e tekintetben a C-184/04. sz. Uudenkaupungin kaupunki ügyben 2006. március 30-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-3039. o.] 28. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

- 50 Ugyanígy 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.
- 51 Negyedsorban meg kell állapítani, hogy a belga kormány által a különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/434/EGK tanácsi irányelvre (HL L 225., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 142. o.) és a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) által kidolgozott modellegyezményre tett hivatkozások nem bírnak jelentőséggel a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdése első francia bekezdésének értelmezésekor.
- 52 A belga kormány állításával ellentétben nem következik a 90/434 irányelvből, és különösen annak 6. cikkéből, hogy a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdése kizárólag azt írja elő, hogy a belgiumi székhelyű anyavállalatnak a más tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalatai által kifizetett osztalékait ugyanúgy kezeljék, mint az e társaság belgiumi illetőséggel rendelkező leányvállalatai által kifizetett osztalékokat, anélkül, hogy tiltanák a DBI-levonás korlátozásának a veszteségekre gyakorolt hatását.
- 53 Ugyanis a 90/434 irányelv 6. cikke rögzíti, hogy ha az egyesülésre, szétválásra, eszközátruházásra és részesedéscserére irányuló művelet az átadó társaság szerint illetékes tagállamban lévő társaságok között jött létre, bizonyos mértékig a tagállam olyan céltartalékot alkalmazhat, amely lehetővé teszi az átvevő társaság részére, hogy átvegye az átadó társaság olyan veszteségeit, amelyeket adó céljából még nem merítettek ki, és e céltartalékot ki kell terjesztenie a területén lévő átvevő társaság állandó telephelye által átvett ugyanezen veszteségek fedezésére. E cikk tehát eltérő tartalommal rendelkezik, mint a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdése. Sőt, semmilyen formában nem utal e rendelkezésre.

54 Azon az alapon, hogy az OECD által kidolgozott modellegyezményből hiányoznak az adómentesítés megvalósításának pontos szabályai, a belga kormány nem következethet arra, hogy e szabályok megállapítása a tagállamokra tartozik.

55 E tekintetben elegendő megjegyezni, hogy a 90/435 irányelvhez hasonló közösségi aktust kifejezett ellenkező rendelkezés hiányában a közösségi jogforrások és jogrend keretében kell értelmezni (lásd ebben az értelemben a 12/73. sz. Muras-ügyben 1973. október 9-én hozott ítélet [EBHT 1973., 963. o.] 7. pontját).

56 Kizárólag a közösségi jog egységesítésére, illetve összehangolására irányuló intézkedések hiányában jogosultak továbbra is a tagállamok egyezményekben vagy egyoldalúan meghatározni adóztatási joghatóságuk megosztásának szempontjait, különösen a kettős adóztatás elkerülése érdekében, és e célból meghozni a szükséges intézkedéseket, alkalmazva különösen a joghatóság megosztásának a nemzetközi adójogi gyakorlatban elfogadott elveit, ideértve az OECD által kidolgozott modellegyezményeket (lásd ebben az értelemben a C-524/04. sz. Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben 2007. március 13-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-2107. o.] 49. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot). Márpedig a jelen esetben nem ez a helyzet.

57 A fentiekre tekintettel azt kell válaszolni az előterjesztett kérdésre, hogy a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló tagállami szabályozás, amely előírja, hogy az anyavállalatnak kifizetett osztalékokat hozzá kell számítani az anyavállalat adóalapjához, ezt követően pedig 95%-ban le kell vonni, amennyiben az érintett adózási időszakban az egyéb adómentes nyereségek levonását követően továbbra is nyereséges az anyavállalat.

A 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének közvetlen hatályáról

- 58 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint minden esetben, amikor valamely irányelv rendelkezései tartalmi szempontból feltétlenek és kellően pontosak, arra a magánszemélyek a tagállami bíróságok előtt az állammal szemben hivatkozhatnak, ha az irányelvet az állam az irányelvben meghatározott határidőn belül elmulasztotta átültetni a nemzeti jogba, vagy ha azt nem megfelelően ültette át (lásd többek között a C-6/90. és C-9/90. sz., Francovich és társai egyesített ügyekben 1991. november 19-én hozott ítélet [EBHT 1991., I-5357. o.] 11. pontját, a C-62/00. sz. Marks & Spencer ügyben 2002. július 11-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-6325. o.] 25. pontját, valamint a C-397/01–C-403/01. sz., Pfeiffer és társai egyesített ügyekben 2004. október 5-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-8835. o.] 103. pontját).
- 59 A belga kormány azt állítja, hogy a 90/435 irányelv 4. cikkének (1) bekezdése által a tagállamoknak a leányvállalat által az anyavállalatának felosztott nyereség adóztatását illetően biztosított választási lehetőség, valamint ezen adóztatás módszerei és hatálya pontosításának hiánya azzal a következménnyel jár, hogy e rendelkezés nem feltétlen, vagy legalábbis nem kellően pontos ahhoz, hogy közvetlen hatállyal bírjon.
- 60 Emellett a belga kormány kétségbe vonja, hogy a hivatkozott rendelkezés feltétlennek és kellően pontosnak tekinthető a rendelkezés által engedélyezett egyes módszerek alkalmazása által biztosított minimális eredmény tekintetében.
- 61 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a tagállamoknak adott felhatalmazás arra, hogy az irányelv által előírt eredmény eléréséhez számos lehetséges eszköz közül, válasszanak, nem zárja ki a magánszemélyek azon lehetőségét, hogy a nemzeti bíróságok előtt hivatkozzanak olyan jogokra, amelyek tartalma kizárólag az irányelv rendelkezései alapján határozható meg kellő pontossággal (lásd különösen

a fent hivatkozott Francovich és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 17. pontját és a C-226/07. sz. Flughafen Köln/Bonn ügyben 2008. július 17-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-5999. o.] 30. pontját).

62 Mindazonáltal a jelen esetben nem kell megvizsgálni, hogy a 90/435 irányelv 4. cikkének (1) bekezdése által a tagállamoknak biztosított választási lehetőség ellenére lehetséges-e meghatározni az e rendelkezés értelmében az egyéneknek biztosított minimális jogokat.

63 Ugyanis, amennyiben kitűnik az iratokból, hogy a Belga Királyság a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdésében előírt rendszert választotta, elegendő azt megvizsgálni, hogy e rendelkezés feltétlen-e, vagy kellően pontos-e ahhoz, hogy arra a nemzeti bíróságok előtt hivatkozzanak.

64 Márpedig a leányvállalat által az anyavállalatának felosztott nyereségek adóztatásától való tartózkodásra irányuló, a hivatkozott 4. cikk (1) bekezdésének első francia bekezdésében előírt kötelezettség megfogalmazása egyértelmű, és nem feltételhez kötött, végrehajtása vagy hatálya pedig nem függ sem a közösségi intézmények, sem pedig a tagállamok más aktusától.

65 Ebből következik, hogy a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdése feltétlen és kellően pontos ahhoz, ahogy arra a nemzeti bíróságok előtt hivatkozzanak.

Az ítélet időbeli hatályának korlátozására irányuló kérelemről

⁶⁶ Írásbeli észrevételeiben a belga kormány az ítélet időbeli hatályának korlátozását kérte a Bíróságtól, amennyiben a Bíróság úgy értelmezi a 90/435 irányelv 4. cikkének (1) bekezdését, hogy azzal ellentétes a DBI-rendszerhez hasonló nemzeti szabályozás.

⁶⁷ Kérelmének alátámasztására az említett kormány a jogos bizalomra hivatkozott, mivel a Bizottság hallgatólagosan jóváhagyta a DBI-rendszert, továbbá a hivatkozott 4. cikk (1) bekezdésének pontatlan hatályát, az erre vonatkozó ítélkezési gyakorlat hiányát, valamint e rendszer 90/435 irányelvvel való összeegyeztethetlensége megállapításának esetében ezen ítéletnek a belga államháztartásra való hatását hozza fel.

⁶⁸ A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából következik, hogy csak kivételesen, a közösségi jogrendhez szorosan hozzátartozó jogbiztonság általános elvének alkalmazása útján korlátozhatja bármely érdekelt azon lehetőségét, hogy a jóhiszeműen létrejött jogviszonyok vitatása céljából a Bíróság által értelmezett rendelkezésre hivatkozzék. A Bíróság az érdekeltek jóhiszeműségére és a súlyos zavarok kockázatának fennállására vonatkozó két alapvető feltétel teljesülése esetén dönthet e korlátozásról (lásd a C-313/05. sz. Brzeziński-ügyben 2007. január 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-513. o.] 56. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

⁶⁹ Márpedig a belga kormány jogos bizalomra vonatkozó érvei vizsgálatának szükségessége nélkül elegendő azt megállapítani, hogy amint azt a főtanácsnok indítványának

36. pontjában leszögezte, a hivatkozott kormány írásbeli észrevételeiben vagy a tárgyalás során nem kívánta bizonyítani, hogy súlyos gazdasági következmények kockázata áll fenn.

70 Ennek megfelelően nem kell korlátozni a jelen ítélet időbeli hatályát.

A költségekről

71 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:

A különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv 4. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló tagállami szabályozás, amely előírja, hogy az anyavállalatnak kifizetett osztalékokat hozzá kell számítani az anyavállalat adóalapjához, ezt követően pedig 95%-ban le kell vonni, amennyiben az érintett adózási időszakban az egyéb adómentes nyereségek levonását követően továbbra is nyereséges az anyavállalat.

A 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdése feltétlen, és kellően pontos ahhoz, ahogy arra a nemzeti bíróságok előtt hivatkozzanak.

Aláírások