A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2008. december 22.*

A C-48/07. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a cour d'appel de Liège (Belgium) a Bírósághoz 2007. február 5-én érkezett, 2007. január 31-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **État belge – Service public fédéral Finances**

és

a **Les Vergers du Vieux Tauves SA**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök, T. von Danwitz (előadó), Juhász E., G. Arestis és J. Malenovský bírák,

* Az eljárás nyelve: francia.

főtanácsnok: E. Sharpston,
hivatalvezető: K. Sztranc-Sławiczek tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2008. február 14-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Les Vergers du Vieux Tauves SA képviseletében L. Herve és O. Robijns avocats,

– a belga kormány képviseletében L. Van den Broeck, meghatalmazotti minőségben, segítője: G. Vandersanden avocat,

– a német kormány képviseletében M. Lumma és C. Blaschke, meghatalmazotti minőségben,

– a görög kormány képviseletében K. Georgiadis, I. Pouli, Z. Chatzipavlou és S. Alexandridou, meghatalmazotti minőségben,

– a spanyol kormány képviseletében M. Muñoz Pérez, meghatalmazotti minőségben,

– a francia kormány képviseletében G. de Bergues és J.-Ch. Gracia, meghatalmazotti minőségben,

– az olasz kormány képviseletében I. M. Braguglia, meghatalmazotti minőségben, segítője: P. Gentili avvocato dello Stato,

– a holland kormány képviseletében H. G. Sevenster és D. J. M. de Grave, meghatalmazotti minőségben,

– az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében V. Jackson, meghatalmazotti minőségben, segítője: K. Bacon barrister,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében R. Lyal és J.-P. Keppenne, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2008. július 3-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.) 3. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Les Vergers du Vieux Tauves SA (a továbbiakban: VVT) és az État belge – Service public fédéral Finances (a belga állam szövetségi adóhatósága) között a Belga Királyság hatóságai által a VVT-nek a NARDA SA-tól (a továbbiakban: NARDA) kapott osztaléka adóztatásának tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

A 90/435 irányelv

3 A 90/435 irányelv harmadik preambulumbekezdése kimondja:

„mivel 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 anyavállalatokra és ezek leányvállalataira lehet alkalmazni; mivel a különböző tagállamok társaságai közötti együttműködés ezért hátrányban van

az ugyanazon tagállam vállalatai közötti együttműködéssel összehasonlítva; mivel szükséges e hátrány kiküszöbölése egy közös rendszer bevezetésével annak érdekében, hogy megkönnyítsék a társaságok csoportosulását”.

4 Ezen irányelv 3. és 4. cikke a következőképpen rendelkezik:

„*3. cikk*

(1) Ezen irányelv alkalmazásában:

a) »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;

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

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

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

– 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.

4. cikk

(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

[…]

(2) Minden tagállam mindazonáltal fenntarthatja annak lehetőségét, hogy a részesedéssel kapcsolatos semmilyen fizetési kötelezettséget és a leányvállalat nyereségfelosztásából származó semmilyen veszteséget ne lehessen levonni az anyavállalat adóztatható nyereségéből. Ahol ilyen esetben a részesedésre vonatkozó ügyviteli költségeket átalányösszegként rögzítik, a rögzített összeg nem haladhatja meg a leányvállalat által felosztott nyereség 5%-át.

[…]”

A belga jogi háttér

5 A code civil (belga polgári törvénykönyv) 578. cikke előírja:

„Haszonélvezeti joga alapján a jogosult a más tulajdonában álló dolog hasznait tulajdonosként szedheti, azonban köteles megőrizni annak állagát.”

6 Az Európai Közösségek Tanácsának az anya- és leányvállalatok esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló 1990. július 23-i irányelvét a belga jogba átültető törvényt (*Moniteur belge,* 1991. november 15., 25619. o.) 1991. október 23-án szentesítették.

7 E törvény hatályon kívül helyezte az 1964. február 26-i code des impôts sur les revenus (jövedelemadó-törvény; *Moniteur belge,* 1964. április 10., 3810. o.) akkor hatályos változatában szereplő azon feltételt, miszerint ahhoz, hogy az osztalékban részesülő társaság ezen osztalékot levonhassa adóköteles jövedelméből, e társaságnak az osztalékot fizető társaság tőkerészesedésével tulajdonosi minőségben kell rendelkeznie.

8 Az 1992. április 10-i királyi rendelet által egységes szerkezetbe foglalt code des impôts sur les revenus 1992 (a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvény; *Moniteur belge,* 1992. július 30., 17120. o.; a továbbiakban: CIR 1992) 202. cikkének az alapügy tényállására alkalmazandó szövege a következő:

„*202. cikk*

(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;

[…]

(2) Az (1) bekezdés 1. és […] 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, illetve ha befektetésének értéke eléri legalább az 50 000 000 BEF-ot.

[…]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

9 A Belgiumban letelepedett VVT társaság 1999-ben tízéves időtartamra haszonélvezeti jogot szerzett a NARDA részvényei felett. Ez utóbbi székhelye szintén Belgiumban található, amint az a VVT-nek és a belga kormánynak a Bíróság előtti eljárás során előterjesztett írásbeli észrevételeiből megállapítható. Ugyanezen részvények tulajdonjogát a BEPA SA (a továbbiakban: BEPA) szerezte meg.

10 A belga kormány a belga code civil 578. cikkére hivatkozva megjegyzi, hogy haszonélvezeti joga alapján a jogosult a más tulajdonában álló dolog hasznait szedni. Hozzáteszi, hogy a haszonélvező csak a felosztott nyereségre jogosult, míg a fel nem osztott nyereség a tulajdonost illeti meg.

11 A 2000–2002-es adóévekre vonatkozóan a VVT a társaságiadó-bevallásában a NARDA-tól kapott osztalékot véglegesen adózott jövedelem címén (a továbbiakban: RDT) levonta, az administration des contributions directes (közvetlen adók hivatala) azonban elutasította e levonást, és követelte az ezen osztalék után járó adó megfizetését.

12 A VVT panaszt emelt e további adófizetési kötelezettség ellen azzal az indokkal, hogy a vitatott osztalékot RDT-nek kell tekinteni még akkor is, ha az érintett részvények felett csak haszonélvezeti joggal rendelkezett az osztalék kifizetésekor.

13 E panaszt az administration des contributions directes elutasította, arra hivatkozva, hogy az érintett részesedések feletti haszonélvezeti jog alapján nem igényelhető a CIR 1992 202. cikke szerinti levonás, mivel azt csak a részesedésekkel tulajdonosi minőségben rendelkező személy érvényesítheti. A VVT e határozatot a tribunal de première instance de Namur (namuri elsőfokú bíróság) előtt megtámadta, amely 2005. november 23-i határozatával helyt adott kérelmeinek.

14 A cour d'appel de Liège (liège-i fellebbviteli bíróság) – amely előtt az État belge – Service public fédéral Finances e határozat ellen jogorvoslattal élt – az eljárást felfüggesztette, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Összeegyeztethető-e a [90/435] irányelv tőkerészesedéssel kapcsolatos rendelkezéseivel, és különösen annak 3., 4. és 5. cikkével a [CIR] 1992 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?"

A Bíróság hatásköréről és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés elfogadhatóságáról

15 Míg a VVT, a görög kormány és az Európai Közösségek Bizottsága álláspontja szerint az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadható, az az olasz kormány véleménye szerint elfogadhatatlan, a német, a francia, a holland kormány és az Egyesült Királyság Kormánya pedig kétségeit fejezi ki annak elfogadhatóságával kapcsolatban. A belga kormány írásbeli észrevételeiben nem emelt formálisan kifogást a Bíróság hatáskörével kapcsolatban, azt azonban a tárgyaláson vitatta.

16 Elöljáróban meg kell jegyezni, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Bíróság és a nemzeti bíróságok között az EK 234. cikk szerinti együttműködés értelmében egyedül az alapeljárást folytató és a meghozandó bírósági döntésért felelős nemzeti bíróság jogosult mérlegelni – az ügy sajátosságaira figyelemmel – egyrészt az előzetes döntéshozatal szükségességét annak érdekében, hogy döntését meghozhassa, másrészt azt, hogy a Bíróság számára feltett kérdések relevánsak-e (lásd e tekintetben különösen a C-415/93. sz. Bosman-ügyben 1995. december 15-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-4921. o.] 59. pontját; a C-28/95. sz. Leur-Bloem-ügyben 1997. július 17-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-4161. o.] 24. pontját; a C-306/99. sz. BIAO-ügyben 2003. január 7-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-1. o.] 88. pontját és a C-217/05. sz. Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio ügyben 2006. december 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11987. o.] 16. pontját).

17 Ennélfogva, ha a nemzeti bíróságok által feltett kérdés közösségi jogi rendelkezés értelmezésére vonatkozik, a Bíróság főszabály szerint köteles a kérelemről határozni, kivéve ha nyilvánvaló, hogy a kérelem valójában arra irányul, hogy fiktív jogvita kapcsán döntsön, illetve általános vagy hipotetikus természetű kérdésben nyilvánítson véleményt, és így a közösségi jog kért értelmezése nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, illetve a Bíróság nem rendelkezik azon ténybeli és jogi elemek ismeretével, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a feltett kérdéseket hatékonyan megválaszolja (lásd a fent hivatkozott BIAO-ítélet 89. pontját és a fent hivatkozott Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio ügyben hozott ítélet 17. pontját).

18 Jelen esetben azonban nem ez a helyzet.

19 Először is meg kell állapítani, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban foglalt információ csekély mennyisége nem támasztja alá a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatatlanságát. E határozat ugyanis – annak ellenére, hogy a tényállás és a nemzeti jogi háttér vonatkozásában kevés információt tartalmaz – alkalmas a feltett kérdés hatókörének megállapítására, amint azt az alapeljárás felein kívüli érdekeltek által a Bírósághoz benyújtott észrevételek is tanúsítják. Másfelől a VVT és a belga kormány által benyújtott írásbeli észrevételek elegendő információt szolgáltattak a Bíróságnak ahhoz, hogy az alapeljárás tárgyát képező helyzetre tekintettel értelmezni tudja a közösségi jogi rendelkezéseket, és hogy hasznos választ adhasson a feltett kérdésre.

20 Emellett el kell utasítani az olasz kormány által felhozott elfogadhatatlansági kifogást is, amelyet arra alapít, hogy a kérdést előterjesztő bíróság nem bizonyította az eljárás e szakaszában, hogy az alapeljárás megoldásához szükség van arra, hogy a Bíróság a feltett kérdésre választ adjon. Az EK 234. cikk második bekezdése értelmében ugyanis a nemzeti bíróság feladata annak meghatározása, hogy az eljárás mely szakaszában terjessze előzetes döntéshozatali kérdéseit a Bíróság elé (lásd a 36/80. és 71/80. sz., Irish Creamery Milk Suppliers Association és társai egyesített ügyekben 1981. március 10-én hozott ítélet [EBHT 1981., 735. o.] 5. pontját, a C-236/98. sz. JämO-ügyben 2000. március 30-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-2189. o.] 30. pontját, valamint a C-303/06. sz. Coleman-ügyben 2008. július 17-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-5603. o.] 29. pontját).

21 Végül a belga kormány által emelt kifogásokat illetően mindenekelőtt arra kell emlékeztetni, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Bíróság hatásköre főszabály szerint kiterjed az olyan előzetes döntéshozatal iránti kérelmek elbírálására, amelyek közösségi rendelkezésekre vonatkoznak olyan helyzetekben, amelyekben az alapeljárás tényállása a közösségi jog alkalmazási körén kívül esik, de amelyekben a közösségi jog

említett rendelkezéseit a nemzeti jog alkalmazandónak rendeli (lásd különösen a fent hivatkozott Leur-Bloem-ügyben hozott ítélet 27. pontját, a C-130/95. sz. Giloy-ügyben 1997. július 17-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-4291. o.] 23. pontját; a C-247/97. sz. Schoonbroodt-ügyben 1998. december 3-án hozott ítélet [EBHT 1998., I-8095. o.] 14. pontját, valamint a C-170/03. sz. Feron-ügyben 2005. március 17-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-2299. o.] 11. pontját).

22 Először is a belga kormány a tárgyaláson kétségeit fejezte ki azon tényt illetően, hogy a CIR 1992 202. cikkének (2) bekezdése a 90/435 irányelv megfelelő rendelkezésének átültetésére irányul, és hogy az előbbi rendelkezés az ezen irányelvben foglalt megoldásra utal vissza belső jellegű helyzetek esetére. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy ugyanezen kormány írásbeli észrevételeiben kifejtette, hogy a belga jogalkotó úgy határozott, hogy ezen irányelv rendelkezéseit átveszi a belga anya- és leányvállalatok vonatkozásában is annak érdekében, hogy elkerülje a leányvállalatok által az anyavállalatoknak fizetett nyereségek adóztatása tekintetében a belga társaságok között a leányvállalat letelepedési helyén alapuló hátrányos megkülönböztetést. Emellett az Európai Közösségek Tanácsának az anya- és leányvállalatok esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló 1990. július 23-i irányelvét a belga jogba átültető 1991. október 23-i törvény – amint azt címe is mutatja – kifejezetten az említett irányelv átültetésére irányul.

23 Másodszor a belga kormány azon álláspontja, miszerint a Bíróság ítélete nem kötné a kérdést előterjesztő bíróságot, mivel a közösségi jog kért értelmezése csak a nemzeti jog értelmezéséhez ad szempontokat, nem kérdőjelezi meg a Bíróság hatáskörét.

24 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az alapügy körülményei különböznek a C-346/93. sz. Kleinwort Benson ügyben 1995. március 28-án hozott ítélet (EBHT 1995., I-615. o.) alapjául szolgáló ügy körülményeitől, ahol a Bíróság kimondta, hogy nincs hatásköre az előzetes döntéshozatali kérelem elbírálására, mivel ítélete nem kötné a kérdést előterjesztő bíróságot. Az ez utóbbi ügy tárgyát képező nemzeti szabályozás ugyanis a polgári és kereskedelmi ügyekben irányadó bírósági jogható-

ságról és a bírósági határozatok végrehajtásáról szóló, 1968. szeptember 27-i egyezmény (Brüsszeli Egyezmény) (HL L 299., 32. o.) modellként való alkalmazására szorítkozott, és annak meghatározásait csak részlegesen vette át.

25 Igaz, hogy a jelen eljárásban a kérdést előterjesztő bíróság nem határozta meg kifejezetten, hogy a Bíróság ítélete kötné-e, és ha igen, mennyiben kötné az alapügy elbírálásában. Azonban az a körülmény, hogy e bíróság előzetes döntéshozatal céljából a Bírósághoz fordult, és e kérdésben összefüggésbe hozza a nemzeti szabályozást és a 90/435 irányelvet, arra enged következtetni, hogy az említett ítélet kötné e bíróságot. A belga kormánynak a tárgyaláson e tekintetben előadott magyarázatai nem tartalmaznak olyan objektív szempontokat, amelyek egyértelműen bizonyítják, hogy nem ez a helyzet.

26 Harmadszor, amint az a fent hivatkozott Leur-Bloem-ügyben hozott ítélet 21. és 33. pontjából megállapítható, pusztán az a körülmény, hogy a CIR 1992 202. cikke (2) bekezdésének értelmezése nem kizárólag a Bíróság ítéletén fog alapulni, nem zárja ki a Bíróságnak a feltett kérdés megválaszolására vonatkozó hatáskörét.

27 A tagállami bíróságok és a Bíróság között az EK 234. cikk alapján történt bírói feladatmegosztás keretében ugyanis a kérdést előterjesztő bíróságnak adott válaszában a Bíróság nem veheti figyelembe azoknak a nemzeti jogi rendelkezéseknek az általános rendszerét, amelyek a közösségi jogra való hivatkozással együtt e hivatkozás terjedelmét is megállapítják (lásd a C-297/88. és C-197/89. sz., Dzodzi egyesített ügyekben 1990. október 18-án hozott ítélet [EBHT 1990., I-3763. o.] 42. pontját). Így a nemzeti jogalkotó által a közösségi jog kizárólag belső jellegű helyzetekre való alkalmazásával kapcsolatban felállított korlátok megítélése nemzeti jogi kérdés, következésképpen az érintett tagállam bíróságainak kizárólagos hatáskörébe tartozik (lásd a fent hivatkozott Dzodzi egyesített ügyekben hozott ítélet 42. pontját, a C-73/89. sz. Fournier-ügyben 1992. november 12-én hozott ítélet [EBHT 1992., I-5621. o.] 23. pontját és a fent hivatkozott Leur-Bloem-ügyben hozott ítélet 33. pontját). Ezzel

szemben a közösségi jog vonatkozásában a kérdést előterjesztő bíróság a nemzeti jog közösségi jogra való hivatkozásának korlátai között nem térhet el a Bíróság értelmezésétől.

28 Ennélfogva a belga kormánynak a Bíróság hatáskörét megkérdőjelező érvelését el kell utasítani.

29 A fentiekből következik, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre válaszolni kell.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

30 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 90/435 irányelv 3. cikke értelmében a más tagállam társaságának tőkéjében való részesedés fogalma kiterjed-e a részesedések feletti haszonélvezeti joggal való rendelkezésre is.

31 Az e kérdésre történő válaszadáshoz mindenekelőtt össze kell hasonlítani a társaság részesedései tulajdonosának, illetve haszonélvezőjének helyzetét.

32 A belga kormány észrevételeiből következik, hogy a belga code civil 578. cikkének megfelelően haszonélvezeti joga alapján a jogosult a más tulajdonában álló dolog hasznait szedni. Ebből következik, hogy a haszonélvezeti jog alapján jogviszony jön létre a haszonélvező és a tulajdonos között, akinek tulajdonosi jogosultságait a haszonélvezeti jog korlátozza.

33 Így az alapügyben a NARDA részesedései nem voltak a VVT tulajdonában, a VVT ezen társasággal fennálló jogviszonya nem tagsági jogviszonyán alapul, hanem a VVT javára fennálló haszonélvezeti jogon. E haszonélvezeti jog alapján a VVT egyes, eredetileg a BEPA-t mint az említett részesedések tulajdonosát megillető jogokat gyakorolhat.

34 Ezzel szemben a BEPA és a NARDA között tagsági jogviszony áll fenn, mivel a BEPA mint tulajdonos rendelkezik részesedéssel a NARDA tőkéjében. A BEPA-nak ez a részesedése egyértelműen megfelel a 90/435 irányelv 3. cikkének értelmében vett „tőkében való részesedés” feltételének, és e társaságot – feltéve, hogy az ezen irányelvben megállapított további feltételeknek is megfelel – „anyavállalatnak” kell tekinteni az említett 3. cikk értelmében.

35 Ennélfogva meg kell vizsgálni, hogy valamely társaság részesedéseinek haszonélvezője – amely e részesedések tulajdonosától eltérő társaság – szintén anyavállalatnak tekinthető-e, azaz olyan társaságnak, amely valamely társaság tőkéjében részesedéssel rendelkezik a 90/435 irányelv 3. cikke értelmében.

36 Amint az többek között harmadik preambulumbekezdéséből kitűnik, a 90/435 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 (a C-294/99. sz. Athinaïki Zythopoïïa

ügyben 2001. október 4-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-6797. o.] 25. pontja; a C-446/04. sz. Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11753. o.] 103. pontja; a C-27/07. sz., Banque Fédérative du Crédit Mutuel ügyben 2008. április 3-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-2067. o.] 23. pontja és ebben az értelemben a C-284/06. sz. Burda-ügyben 2008. június 26-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-4571. o.] 51. pontja).

37 Noha a 90/435 irányelv célja a leányvállalatok által az anyavállalatoknak fizetett osztalék kettős adóztatásának elkerülése, általánosságban a társaságok határokon átnyúló együttműködésével járó hátrányok megszüntetésére irányul, amely – amint az harmadik preambulumbekezdéséből is kiderül – abból ered, hogy a különböző tagállamok anya- és leányvállalatainak kapcsolataira vonatkozó adózási szabályok általában kedvezőtlenebbek, mint az ugyanazon tagállam anya- és leányvállalatainak kapcsolataira alkalmazandó szabályok.

38 A 90/435 irányelv 3. cikke (1) bekezdésének a) pontja előírja, hogy azon társaságokat kell anyavállalatnak tekinteni, amelyek egy másik társaság tőkéjéből részesednek. Az említett irányelv 3. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében a „leányvállalat” az a társaság, amelynek tőkéje e részesedést magában foglalja. Ebből következik, hogy a „tőkében való részesedésnek” az említett 3. cikk értelmében vett fogalma az anya- és a leányvállalat között fennálló jogviszonyra utal. Ez utóbbi rendelkezés szövegéből az következik tehát, hogy az nem vonatkozik az olyan helyzetekre, amikor az anyavállalat harmadik személy – jelen esetben a haszonélvező – részére átenged a leányvállalattal kapcsolatos valamely jogosultságot, amely alapján e harmadik személy szintén anyavállalatnak lenne tekinthető.

39 Következésképpen a 90/435 irányelv 3. cikkének szövegéből az következik, hogy a társaság tőkéjében való részesedés fogalma e rendelkezés értelmében nem terjed ki valamely társaság más társaság tőkerészesedései felett fennálló haszonélvezeti jogára.

40 Ezen elemzést támasztja alá a 90/435 irányelv rendelkezéseinek rendszere is.

41 Először is ezen irányelv 4. cikkének (1) bekezdése arra az esetre vonatkozik, amikor „az anyavállalat a leányvállalatával fennálló kapcsolatára tekintettel felosztott nyereséget kap”. Márpedig a társaság részesedéseinek haszonélvezője e társaságtól haszonélvezeti joga alapján kap felosztott nyereséget. A leányvállalattal fennálló jogviszonya alapján nem minősül tagnak, mivel e jogviszony kizárólag a leányvállalat tőkerészesedéseinek tulajdonosa által átengedett haszonélvezeti jog alapján áll fenn, amint azt a főtanácsnok is megállapította indítványának 57. pontjában.

42 Másodszor a 90/435 irányelv 4. cikke (2) bekezdésének megfelelően a tagállamok fenntarthatják annak lehetőségét, hogy ne lehessen semmilyen, a leányvállalat nyereségfelosztásából származó értékcsökkenést levonni az anyavállalat adóköteles nyereségéből. E rendelkezés lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy intézkedéseket fogadjanak el annak érdekében, hogy az anyavállalat ne részesüljön kétszeresen adókedvezményben. E társaság ugyanis egyfelől ezen irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdése alapján adómentes nyereséghez juthat, másfelől adócsökkentésben részesülhet a részesedésnek az említett nyereség felosztásából származó értékcsökkenése költségeinek levonása címén.

43 Márpedig, amint az a belga kormány írásbeli észrevételeiből megállapítható, a haszonélvező csak a felosztott nyereségre jogosult, míg a fel nem osztott nyereség a tényleges tulajdonost illeti meg. Így a nyereség felosztása esetén sem a haszonélvező, sem a tényleges tulajdonos nem részesülhet kétszeresen adókedvezményben, mivel a tényleges tulajdonos nem részesül a nyereségből, a haszonélvezőt pedig csak a felosztott nyereség illeti meg. Amennyiben a nyereség felosztása a részesedés értékének csökkenésével jár, a tagállamok számára nyitva álló azon lehetőség, hogy előírják, ezen értékcsökkenést nem lehet levonni az anyavállalat adóköteles nyereségéből, csak abban az esetben érvényesíthető, ha ugyanaz a társaság felosztott nyereséget kap, és ezzel egyidejűleg részesedésének értéke e felosztás következtében csökken. Ez alátámasztja azt, hogy a 90/435 irányelv értelmében vett „anyavállalat" a közösségi jogalkotó szándéka szerint csak egy és ugyanazon társaság lehet.

44 Ennélfogva a 90/435 irányelv rendelkezéseinek világos és egyértelmű megfogalmazására tekintettel – amint azt e rendelkezések rendszere is alátámasztja – az ezen irányelv 3. cikkében szereplő, más tagállam társaságának tőkéjében való részesedés fogalma nem értelmezhető úgy, hogy az kiterjed a más tagállam társaságának tőkerészesedése feletti haszonélvezeti joggal való rendelkezésre is, és ezáltal nem terjeszthetők ki a tagállamok vonatkozó kötelezettségei (lásd analógia útján a C-220/03. sz., BCE kontra Németország ügyben 2005. december 8-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-10595. o.] 31. pontját és a C-263/06. sz. Carboni e derivati ügyben 2008. február 28-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-1077. o.] 48. pontját).

45 Még ha az alapügy kizárólag belső jellegű helyzetet érint is, hangsúlyozni kell, hogy a közösségi jog a határokon átnyúló helyzetekben megköveteli, hogy az olyan tagállam, amely az osztalék kettős adóztatásának elkerülése végett mentesíti az adó alól mind a nyereséget felosztó társaság részesedésével tulajdonosként rendelkező társaságnak fizetett osztalékot, mind az ilyen részesedés felett haszonélvezeti joggal rendelkező társaságnak fizetett osztalékot, adóztatási szempontból azonos bánásmódban részesítse a belföldön letelepedett társaság által a szintén belföldön letelepedett társaságtól kapott osztalékot és a belföldön letelepedett társaság által más tagállamban letelepedett társaságtól kapott osztalékot.

46 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 kettős adóztatását elkerülni, és ennek céljából egyoldalúan vagy más tagállamokkal kötött egyezmények útján mechanizmusokat létrehozni e kettős adóztatás elkerülésére vagy enyhítésére, ám ez nem jelenti azt, hogy a tagállamok az EK-Szerződésben biztosított alapvető szabadságokkal ellentétes intézkedéseket alkalmazhatnak (lásd ebben az értelemben 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 C-379/05. sz. Amurta-ügyben 2007. november 8-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-9569. o.] 24. pontját).

47 Ennek megfelelően a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy függetlenül a többszörös adóztatás, valamint a gazdasági kettős adóztatás elkerülése, illetve mérséklése érdekében elfogadott mechanizmusoktól, ellentétes a Szerződésben biztosított alapvető szabadságokkal az, ha valamely tagállam hátrányosabb bánásmódban részesíti a külföldről származó osztalékot a belföldről származó osztaléknál, kivéve ha ezen eltérő bánásmód olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze, vagy azt nyomós közérdek indokolja (a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 46. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

48 Másfelől azon értelmezés, amely szerint annak a tagállamnak, amely az osztalék adó alóli mentesítése érdekében ugyanolyan bánásmódban részesíti a részesedés felett haszonélvezeti joggal és a részesedés tulajdonjogával rendelkező, osztalékban részesülő személyt, ezen adózási szempontból azonos bánásmódot ki kell terjesztenie arra az osztalékra is, amely más tagállamban letelepedett társaságból származik, megfelel a 90/435 irányelv azon céljának, hogy a társaságok közösségi szintű együttműködéséhez fűződő hátrányokat megszüntesse, és a határokon átnyúló vállalkozáscsoporton belül felosztott nyereség kettős adóztatását elkerülje.

49 A fentiekre tekintettel a feltett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a más tagállam társaságának tőkéjében való részesedésnek a 90/435 irányelv 3. cikkének értelmében vett fogalma nem terjed ki részesedések feletti haszonélvezeti joggal való rendelkezésre. Mindazonáltal az EK-Szerződésben biztosított – határokon átnyúló helyzetekben alkalmazandó – alapvető szabadságoknak megfelelően, amennyiben valamely tagállam

az osztalék kettős adóztatásának elkerülése végett mentesíti az adó alól a belföldön letelepedett társaság által mind az olyan, szintén belföldön letelepedett társaságtól kapott osztalékot, amelynek részesedésével tulajdonosként rendelkezik, mind az olyan szintén belföldön letelepedett társaságtól kapott osztalékot, amelynek részesedése felett haszonélvezeti joggal rendelkezik, a felosztott nyereség adó alóli mentesítésekor ugyanolyan bánásmódban kell részesítenie a más tagállamban letelepedett társaságtól az annak részesedésével tulajdonosként rendelkező, valamint az afelett haszonélvezeti joggal rendelkező belföldön letelepedett társaság által kapott ilyen osztalékot.

A költségekről

50 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 (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

A más tagállam társaságának tőkéjében való részesedésnek a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv 3. cikkének értelmében vett fogalma nem terjed ki a részesedések feletti haszonélvezeti joggal való rendelkezésre.

Mindazonáltal az EK-Szerződésben biztosított – határokon átnyúló helyzetekben alkalmazandó – alapvető szabadságoknak megfelelően, amennyiben valamely tagállam az osztalék kettős adóztatásának elkerülése végett mentesíti az adó alól a belföldön letelepedett társaság által mind az olyan, szintén belföldön letelepedett társaságtól kapott osztalékot, amelynek részesedésével tulajdonosként rendelkezik, mind az olyan szintén belföldön letelepedett társaságtól kapott osztalékot, amelynek részesedése felett haszonélvezeti joggal rendelkezik, a felosztott nyereség adó alóli mentesítésekor ugyanolyan bánásmódban kell részesítenie a más tagállamban letelepedett társaságtól az annak részesedésével tulajdonosként rendelkező, valamint az afelett haszonélvezeti joggal rendelkező belföldön letelepedett társaság által kapott ilyen osztalékot.

Aláírások