ELEANOR SHARPSTON
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2008. május 8. [1]

1. A különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv 4. cikkének (1) bekezdése [2] (a továbbiakban: az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv vagy irányelv) szerint ha az egyik tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalat a másik tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalatától osztalékot kap, akkor az anyavállalat tagállama vagy tartózkodik az ilyen nyereség adóztatásától, vagy felhatalmazza az anyavállalatot, hogy vonja le az utána esedékes adó összegéből a leányvállalat által az ilyen nyereségre megfizetett társasági adót.

2. Jelen ügyben a Hof van beroep te Antwerpen (antwerpeni másodfokú bíróság) (Belgium), lényegében arra a kérdésre vár választ a Bíróságtól, hogy az irányelv 4. cikke kizárja-e az olyan nemzeti szabályozás létezését, amelynek értelmében az ilyen osztalékok az anyavállalat adóalapjához először hozzászámításra kerülnek, és később abból az adóalapból annyiban kerülnek levonásra, amennyiben az anyavállalatnak adóköteles nyeresége van.

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – HL 1990. L 225, 6. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet 1. kötet, 147. o. Az irányelvet később többször módosították, azonban az alapeljárás csak az eredeti változatot érinti.

Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv

3. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv célja, hogy megszüntesse a különböző tagállamokban működő társaságok által az ugyanazon tagállambeli társaságokkal összehasonlítva akkor elszenvedett adóhátrányt, ha az anya- és leányvállalatokból álló csoportok kialakulása révén kívánnak együttműködni. [3] Ezt kétféleképpen teszi.

4. Először is a 4. cikk (1) bekezdése szerint [4] ha az anyavállalat a leányvállalatától felosztott nyereséget kap, akkor az anyavállalat tagállama „tartózkodik az ilyen nyereség adóztatásától” (mentességi módszer), vagy „adóztatja az ilyen nyereséget, miközben felhatalmazza az anyavállalatot, hogy vonja le az esedékes

3 – Lásd a harmadik preambulumbekezdést: „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; […] a különböző tagállamok társaságai közötti együttműködés ezért hátrányban van az ugyanazon tagállam vállalatai közötti együttműködéssel összehasonlítva; […] szükséges e hátrány kiküszöbölése egy közös rendszer bevezetésével annak érdekében, hogy megkönnyítsék a társaságok csoportosulását”.

4 – Az „anyavállalatot” és a „leányvállalatot” az irányelv 3. cikke határozza meg. A meghatározás magában foglalja azt a követelményt, hogy az anyavállalat és a leányvállalat adózási szempontból különböző tagállamokban rendelkezzen illetőséggel.

adó összegéből a leányvállalat által az ilyen nyereségre megfizetett társasági adót […] a megfelelő nemzeti adó összegéig" (jóváírási vagy beszámítási módszer).

5. Másrészt az 5. cikk (1) bekezdése előírja a tagállamok számára, hogy mentesítsék a forrásadó alól azon adónyereséget, amelyet a leányvállalat oszt fel az anyavállalata számára.

A nemzeti szabályozás

6. Noha az előzetes döntéshozatalra utaló végzés a vonatkozó nemzeti jogszabályok tekintetében szűkszavú, úgy tűnik, egyetértés van abban, hogy a belga jogszabályokat [5] a jelen ügyben a következő módon kell alkalmazni. Először is az irányelv hatálya alá tartozó leányvállalatoktól kapott osztalékok hozzászámításra kerülnek az anyavállalat adóalapjához. Másodszor az ilyen osztalékok összegének 95%-át levonják az anyavállalat adóköteles nyereségéből. [6] E levonást „aftrek van definitief belaste inkomsten"-nek (a véglegesen adózott jövedelmek összegéből történő levonásnak, a továbbiakban ADBI) nevezik. Harmadszor az ADBI a vonatkozó adózási időszakban keletkezett nyereség összegére korlátozódik. Az ADBI-t ezért nem lehet abban az évben felhasználni, amikor nem keletkezik nyereség; ezenkívül, ha az ADBI meghaladja a keletkezett nyereséget, az ADBI fel nem használt része nem átvihető.

5 – Az 1992. évi Wetboek van de inkomstenbelastingen (jövedelemadóról szóló törvény) 202., 204. és 205. cikke.

6 – Az irányelv 4. cikk (2) bekezdése valójában felhatalmazza azokat a tagállamokat, amelyek a mentességi módszert választották, hogy a kapott osztalékok 95%-ára korlátozzák a mentességet.

Az alapeljárás és az előterjesztett kérdés

7. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzés, ismétlem, kevés információt közöl. A vonatkozó tényállás azonban az írásbeli észrevételekből megállapítható az alábbiak szerint.

8. A Cobelfret NV (a továbbiakban: a Cobelfret), egy belga társaság 1992-től 1998-ig minden évben osztalékot kapott a Belgiumban és az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságokban meglévő részesedései után. Egyetértés van abban, hogy a belga társaságokban fennálló részesedése tekintetében az irányelv értelmében a Cobelfret anyavállalatnak, az előbbi társaságok leányvállalatnak minősülnek.

9. 1994-ben, 1995-ben és 1997-ben a Cobelfret veszteséges volt, és ezért ezen évek tekintetében nem tudta az ADBI-t felhasználni. 1996-ban a Cobelfret által felhasználható ADBI 277 432 EUR összeggel meghaladta az adóköteles nyereségét. Az elhasználatlan összeget nem vihette át a következő évre, amikor veszteséges volt. A Cobelfret álláspontja szerint tehát Belgium valójában nem mentesíti az osztalékokat,

mivel az átvihető adóveszteséget úgy csökkenti, hogy a következő évben az osztalékok összegével, amelynek mentességet kellett volna élveznie, mesterségesen megnöveli az adóköteles nyereséget.

10. A Cobelfret sikeresen azzal érvelt a Rechtbank van eerste aanleg (az antwerpeni elsőfokú bíróság) előtt, hogy az ADBI ilyen korlátozása ellentétes az irányelv 4. cikkének (1) bekezdésével. A belga adóhatóság fellebbezést nyújtott be a Hof van beroep te Antwerpen előtt, amely előzetes döntéshozatalra a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Összeegyeztethető-e az [anya- és leányvállalatokról szóló irányelv] 4. cikkével az olyan szabályozás – mint amilyen a véglegesen adózott jövedelmek belga rendszere –, amelynek alapján a figyelembe veendő osztalékok az anyavállalat adóalapjához első lépcsőben hozzászámításra kerülnek, a kifizetett osztalékok összege pedig egy következő lépcsőben a jövedelemadóról szóló belga törvény 205. cikkének (2) bekezdése alapján az anyavállalat adóalapjából csak annyiban kerül levonásra (95%-ban), amennyiben az anyavállalatnak adóköteles nyeresége van, figyelembe véve, hogy az adózott jövedelmek végleges összegéből történő levonás ilyen korlátozása ahhoz vezet, hogy az anyavállalatnak a kifizetett osztalék után egy 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 adójogi veszteség hiányában 95%-ban amúgy is mentes lenne az adó alól?”

11. A Cobelfret, Belgium, valamint a Bizottság írásbeli észrevételeket nyújtott be, és a tárgyaláson képviseltette magát.

A közvetlen hatályról

12. Az előterjesztett kérdés nem hivatkozik az irányelv 4. cikke (1) bekezdésének közvetlen hatályára. Ennek ellenére az előzetes döntéshozatalra utaló végzésben szerepel, hogy a kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint „tisztázni kell, hogy nevezett irányelvnek van-e közvetlen hatálya”, és ezzel kapcsolatban minden fél tett észrevételt. Ennek megfelelően a következő rövid észrevételeket teszem.

13. Az állandó ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy minden olyan esetben, amikor valamely irányelv rendelkezései tartalmi szempontból feltétlenek és kellően

pontosak, e rendelkezésekre hivatkozni lehet az előírt határidőben meghozott végrehajtási intézkedések hiányában minden olyan nemzeti rendelkezéssel szemben, amely nem felel meg az irányelv rendelkezéseinek, illetve akkor is, ha azok olyan jogokat határoznak meg, amelyeket a magánszemélyek az állammal szemben érvényesíthetnek [7]. Valamely közösségi rendelkezés akkor feltétlen, ha olyan kötelezettséget határoz meg, amely nem függ semmilyen feltételtől, és végrehajtása vagy hatálya nem függ a közösségi intézmények vagy a tagállamok bármely más intézkedésének elfogadásától. [8] Kellően pontosnak minősül a közösségi rendelkezés ahhoz, hogy arra magánszemélyek hivatkozzanak, és azt a bíróságok alkalmazzák, ha a kötelezettségeket egyértelműen fogalmazza meg. [9]

14. Egyetértek a Cobelfrettel és a Bizottsággal abban, hogy az irányelv 4. cikkének (1) bekezdése mindkét fenti feltételnek megfelel. Az általa lefektetett kötelezettség, nevezetesen hogy tartózkodjanak az anyavállalat által a leányvállalatától kapott, felosztott nyereség adóztatásától, vagy adóztassák az ilyen nyereséget, felhatalmazva az anyavállalatot, hogy vonja le az esedékes adó összegéből a leányvállalat által az ilyen nyereségre megfizetett adót, egyértelműen van meghatározva, és nem függ semmilyen feltételtől, illetőleg végrehajtása vagy hatálya nem függ a közösségi intézmények vagy a tagállamok bármely más intézkedésének elfogadásától.

7 – Lásd például a C-363/05. sz., JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust plc és The Association of Investment Trust Companies ügyben 2007. június 28-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-5517. o.) 58. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

8 – A C-389/95. sz. Klattner-ügyben 1997. május 29-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-2719. o.) 33. pontja.

9 – Uott.

15. Belgium álláspontja szerint a 4. cikk (1) bekezdésének nem lehet közvetlen hatálya, mivel a tagállamok számára meghagyja a választás lehetőségét a kívánt cél elérése érdekében.

16. Ahogyan azonban arra a Cobelfret rámutat, a Bíróság megállapította, hogy „a tagállamok azon lehetősége, hogy az irányelvben előírt eredmény elérése érdekében számos lehetséges intézkedés közül válaszszanak, nem zárja ki a magánszemélyek azon lehetőségét, hogy a nemzeti bíróságok előtt hivatkozzanak az olyan jogokra, amelyek tartalma önmagukban az irányelv rendelkezéseiből is kellő pontossággal meghatározható”. [10]

17. A fentiek alapján álláspontom szerint az irányelv 4. cikkének (1) bekezdése közvetlen hatállyal rendelkezik.

A 4. cikk (1) bekezdésének való megfelelés

18. A Cobelfret és a Bizottság arra hivatkozik, hogy a belga szabályozás ellentétes az irány-

10 – 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.) 17. pontja, a C-91/92. sz. Faccini Dori-ügyben 1994. július 14-én hozott ítélet (EBHT 1994., I-3325. o.) 17. pontja.

elvvel; a belga kormány ezzel ellentétes álláspontot képvisel.

19. Az első állásponttal értek egyet.

20. Az irányelv 4. cikkének (1) bekezdése előírja a tagállamok számára, hogy tartózkodjanak az osztalék adóztatásától, vagy hatalmazzák fel az anyavállalatot arra, hogy az levonja az esedékes adó összegéből a leányvállalat által az ilyen nyereségre megfizetett adót. Álláspontom szerint a belga szabályozás semelyik módszert sem ülteti át megfelelően.

21. E szabályok eredményeként a leányvállalattól kapott osztalékokat mindig hozzászámítják az anyavállalat adóalapjához, de nem minden esetben vonják le azokat, mivel nem kerül sor levonásra, ha az anyavállalat ugyanazon időszakban nem rendelkezik adóköteles nyereséggel. Ebben az esetben az osztalékok adóalapban való figyelembe vétele összességében magasabb adóhoz vezet, mivel csökkenti az átvihető veszteség összegét. Ennek következtében az adót az osztalékok teljes összegének vagy egy részének megfelelő további összeg után a következő évben vonják le, amelyben adóköteles nyereség keletkezett.

22. A belga rendszer ennek megfelelően nem teszi lehetővé az osztalékok rendszeres mentességét. Ehelyett a mentességet csak akkor teszi lehetővé, ha más adóköteles nyereség keletkezik. Belgium tehát az osztalékok adómentességét az irányelvben nem szereplő feltételtől teszi függővé. Ez tehát nem igazi mentességi rendszer.

23. A Bíróság korábban már megállapította, hogy mivel az irányelv célja, hogy az adóztatási rendszer terén megkönnyítse a határokon átnyúló együttműködést, a tagállamok egyoldalúan nem vezethetnek be korlátozó intézkedéseket, úgymint olyan feltételt, amely szerint a részesedésnek legalább egy meghatározott ideig fenn kellett állnia azt megelőzően, hogy az adóelőny alá tartozó nyereséget megszerezte. [11] Nem látom okát annak, hogy ugyanezt az elvet figyelmen kívül hagyjuk azzal a feltétellel összefüggésben, amelynek értelmében az anyavállalatnak adóköteles nyereséggel kell rendelkeznie.

24. A belga rendszer nem tekinthető beszámítási rendszernek sem, amely előírná, hogy a leányvállalat által fizetett adót le kell levonni az anyavállalat által fizetendő adóból.

11 – A C-283/94., C-291/94. és C-292/94. sz., Denkavit egyesített ügyekben 1996. október 17-én hozott ítélet (EBHT 1996., I-5063. o.) 26. pontja.

25. Belgium először is arra hivatkozik, hogy az ADBI korlátozása legalább ugyanolyan eredményhez vezet, mint a beszámítási módszer. Állítása szerint, ha a beszámítási módszer megfelel a 4. cikk (1) bekezdésének, a korlátozott ADBI-nak is meg kell felelnie, mivel semmi nem támasztja alá azt, hogy a felosztott nyereség „adóztatásától [való tartózkodás]" szükségszerűen előnyös eredményhez vezetne a beszámítási módszerhez képest.

26. Belgium ezzel összefüggő észrevételeit nem tartom meggyőzőnek. Emellett, még ha az ADBI korlátozása legalább olyan kedvező helyzetet teremtene az adófizető számára, mint amelyet a beszámítási módszer biztosítana neki, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a tagállam nem hivatkozhat arra, hogyan ültethette volna át az irányelv rendelkezéseit, ha azt átültette volna valamilyen módon. [12] Belgium nem hivatkozik arra, hogy a 4. cikk (1) bekezdésének átültetésére a beszámítási módszert választotta. Ezért véleményem szerint lényegtelen, hogy az általa választott másik módszer a beszámítási módszerhez képest nem hátrányos.

27. Belgium másodsorban arra hivatkozik, hogy az irányelv 4. cikke (1) bekezdésének szövegéből, amely előírja, hogy a tagállam „tartózkodik [az osztalék] adóztatásától", nem következik, hogy a tagállamok kötelesek „mentességet" biztosítani, és hogy az ilyen „mentesség" megkívánja, hogy a kapott osztalék ne befolyásolja az átvitt veszteségek összegét. Az irányelv preambulumbekezdései és a 4. cikk (1) bekezdése egyszerűen az ilyen nyereség „adóztatásától [való tartózkodást]" írja elő, és nem annak mentességét.

28. Ezt az érvet nem tartom elfogadhatónak. Az irányelv rendszere és célja egyáltalán nem azt sugallja, hogy bármilyen jelentős különbség volna az „adóztatástól való tartózkodás" és az „adómentesség" között. Ahogyan arra a Cobelfret rámutat, az anya- és leányvállalatokról szóló irányelvet a közelmúltban módosító irányelv preambuluma valójában úgy jellemzi a 4. cikk (1) bekezdését, mint amely előírja, hogy „a kettős adóztatást mentesítés vagy beszámítás útján kell kiküszöbölni". [13] A Bíróság ezenkívül a „mentesség" fogalmát felcserélhetőnek tartotta a 4. cikk (1) bekezdésében használt „adóztatástól [való tartózkodással]". [14]

29. Belgium álláspontja szerint, harmadszor, a jogszabályai megfelelnek a 4. cikk (1) bekezdésében megfogalmazott céloknak, különösen annak, hogy a különböző tagállamokban működő anyavállalatok és leányvállalataik közötti kapcsolatokat jellemző, az ugyanazon tagállamban működő vállala-

12 – A 10. lábjegyzetben hivatkozott Francovich-ügy 21. pontja, valamint a C-184/04. sz., Uudenkaupungin kaupunki ügyben 2006. március 30-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-3039. o.) 28. pontja.

13 – A különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv módosításáról szóló, 2003. december 22-i 2003/123/EK irányelv (HL 2004. L 7., 41. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 2. kötet, 3. o.) (10) preambulumbekezdése. Lásd még az irányelv-javaslathoz készült indokolás (COM (2003) 462 végleges) 17. pontját.

14 – A C-446/04. sz. Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-11753. o.) 102. pontja, 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. pontja.

tokhoz képest fennálló hátrányt meg kell szüntetni. [15] Az ADBI korlátozása nem befolyásolja hátrányosan az anyavállalatok és leányvállalataik közötti kapcsolatok létrehozását, különösen ha azok különböző tagállamokban működnek, ahogyan azt a belga piac gyakorlati működése jól mutatja, ezt az a tény is alátámasztja, hogy az ADBI korlátozott alkalmazása a belföldi és a különböző tagállamokban működő anyavállalatok és leányvállalataik közötti kapcsolatokat egyenlően kezeli. Az ADBI korlátozása tehát nem ellentétes a 4. cikk (1) bekezdésének céljaival.

30. Ezt szintén nem tartom meggyőzőnek. Még ha Belgium állításai megfelelnének is a valóságnak, az a tény, hogy valamely irányelv rendelkezéseinek tagállam általi nem megfelelő átültetése nem ellentétes a hivatkozott irányelv céljaival, önmagában nem teszi megfelelővé az átültetést.

31. Belgium ezt követően a különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló 90/434/EGK tanácsi irányelvre hivatkozik, [16] amely lényegében előírja a tagállamok számára, hogy e korlátozások nem vezethetnek a tőkenyereség, illetőleg a mentességet élvező tartalék megadóztatásához. A határon átnyúló veszteségek tekintetében azonban Belgium megjegyzi, hogy ez az irányelv csupán azt írja elő a tagállamoknak, hogy az ilyen veszteségeket ugyanúgy kezeljék, mint az ugyanazon tagállamban található szervezetben felmerülő veszteségeket. [17] Úgy tűnik, hogy Belgium analógia útján azzal érvel, hogy az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikkének (1) bekezdése ehhez hasonlóan felhatalmazza a tagállamokat arra, hogy az ADBI-hoz hasonló szabályokat alkalmazzanak az egyik tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalat által a másik tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalatától kapott osztalék tekintetében, feltéve hogy az ugyanabban a tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalattól kapott osztalék esetében ugyanilyen szabályokat alkalmaz. A 4. cikk (1) bekezdése azonban nem erről szól, és nem látom be, hogy valamely teljesen más jogi aktus rendelkezése miért volna lényeges.

32. Belgium végezetül a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (a továbbiakban: OECD) által kidolgozott, jövedelemadóra és társasági adóra vonatkozó modellegyezményre hivatkozik. [18] A „kettős adóztatás elkerülésének módszerei" címet viselő V. fejezet lehetővé teszi mind a mentesítési módszert (23A. cikk), mind a beszámítási módszert (23B. cikk). Belgium azt állítja, hogy

15 – Lásd a fenti 3. lábjegyzetben idézett harmadik preambulumbekezdést.

16 – 1990. július 23-i irányelv (HL 1990. L 225, 1. o.).

17 – A 6. cikk értelmében: „Ha az 1. cikkben említett 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 kiterjesztheti a területén lévő átvevő társaság állandó telephelye által átvett ilyen veszteségek fedezésére."

18 – A modellegyezmény eredetileg 1963-ban jelent meg. Azóta rendszeresen hatályosították. A 2003. január 28-án hatályos szöveg megtalálható: http://www.oecd.org/dataoecd/52/34/1914467.pdf.

a modellegyezmény nem tartalmaz részletes szabályokat arra, hogyan kell a mentesítési módszert alkalmazni, tehát a szerződő feleknek kell azt meghatározniuk.

33. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a közösségi jog egységesítésére, illetve összehangolására irányuló intézkedések hiányában jogosultak a tagállamok továbbra is egyezményekben vagy egyoldalúan meghatározni adóztatási joghatóságuk megosztásának szempontjait, különösen a kettős adóztatás elkerülése érdekében, alkalmazva különösen a joghatóság megosztásának a nemzetközi adójogi gyakorlatban elfogadott elveit, ideértve az OECD által kidolgozott modellegyezményeket. [19] Ennek ellenére nem látom, hogy ez milyen összefüggésben áll a jelen üggyel, mivel itt a közösségi jog összehangolását célzó egyik eszköz értelmezéséről van szó.

Az időbeli hatály korlátozásáról

34. Belgium írásbeli észrevételeit azon kéréssel zárja, hogy amennyiben a Bíróság úgy határoz az ítéletében, hogy az irányelv 4. cikkének (1) bekezdése kizárja az olyan nemzeti jogszabályt, mint az ADBI rendszere, akkor korlátozza az ítélet időbeli hatályát. Ezzel összefüggésben hivatkozik i. a jogbiztonságra, amelyet a Bizottság alakított ki azáltal, hogy állítólag (bár burkoltan) támogatta az ADBI rendszerét, ii. a 4. cikk (1) bekezdésének pontatlan hatályára, iii. a vonatkozó ítélkezési gyakorlat hiányára, és iv. a költségvetési hatásra, ha a belga szabályokat összeegyeztethetetlennek tartják.

35. A Bíróság ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelem nyomán hozott ítélet alapján valamely tagállamot érintő pénzügyi következmények önmagukban nem indokolják az ítélet joghatásainak időbeli korlátozását – a Bíróság ilyen korlátozást csak világosan meghatározott körülmények között alkalmazott, abban az esetben, amikor a) az érvényes és hatályos szabályozás alapján jóhiszeműen létrejött jogviszonyok magas száma miatt súlyos gazdasági következmények felmerülésének kockázata állt fenn, és b) úgy tűnt, hogy a magánszemélyeket és a nemzeti hatóságokat a közösségi rendelkezések hatályát illető objektív és jelentős bizonytalanság a közösségi szabályozásnak meg nem felelő magatartásra indította, és amely bizonytalansághoz esetleg maguk a tagállamok vagy az Európai Közösségek Bizottsága magatartása is hozzájárult. [20]

19 – A C-524/04. sz. Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben 2007. március 13-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-2107. o.) 49. pontja, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

20 – A legutóbbi ügyek közül lásd a C-313/05. sz. Brzeziński-ügyben 2007. január 18-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-513. o.) 57. és 58. pontját.

36. Jelen ügyben a többi érv érdemétől függetlenül Belgium szóbeli és írásbeli észrevételeiben nem kívánta bizonyítani, hogy a súlyos gazdasági következmények kockázata fennáll.

37. Ennek megfelelően véleményem szerint nem helyes, hogy a Bíróság az ítélet tekintetében időbeli korlátozást alkalmazzon, amennyiben úgy dönt, hogy az irányelv 4. cikkének (1) bekezdése kizárja az ADBI rendszerhez hasonló szabályozást.

Végkövetkeztetések

38. A fenti indokok alapján álláspontom szerint a Hof van beroep te Antwerpen (Belgium) által előterjesztett kérdésre a következő választ kell adni:

A 90/435/EGK tanácsi irányelv 4. cikke kizárja az olyan nemzeti szabályozást, amelynek értelmében az egyik tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalat által a másik tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalatától kapott osztalékokat első lépcsőben hozzá kell számítani az anyavállalat adóalapjához, ezt követően pedig csak annyiban kell levonni (95%-ban) az anyavállalat adóalapjából, amennyiben annak adóköteles nyeresége van.