A BÍRÓSÁG VÉGZÉSE (ötödik tanács)

2009. június 4.*

A C-439/07. és C-499/07. sz. egyesített ügyekben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyában, amelyeket a hof van beroep te Brussel (Belgium) (C-439/07. sz. ügy) és a rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Belgium) (C-499/07. sz. ügy) a Bírósághoz 2007. szeptember 24-én, illetőleg november 16-án érkezett, 2007. szeptember 13-i és november 5-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Belgische Staat** (C-439/07. sz. ügy)

és

a **KBC Bank NV**,

valamint

* Az eljárás nyelve: holland.

a **Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV** (C-499/07. sz. ügy)

és

a **Belgische Staat**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: M. Ilešič tanácselnök, A. Borg Barthet és E. Levits (előadó) bírák,

főtanácsnok: V. Trstenjak,
hivatalvezető: R. Grass,

mivel eljárási szabályzata 104. cikke 3. §-ának első bekezdése alapján a Bíróság indokolt végzéssel kíván határozni,

a főtanácsnok meghallgatását követően,

meghozta a következő

Végzést

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek 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.), valamint az EK 43. cikk és az EK 56. cikk értelmezésére irányulnak.

2 E kérelmeket a Belgische Staat és a K. B. C. Bank N. V. (a továbbiakban: KBC) között (C-439/07. sz. ügy), illetve a Beleggen, Risicokapitaal, Beheer N. V. (a továbbiakban: BRB) és a Belgische Staat között (C-499/07. sz. ügy), a KBC tekintetében a 2000. és 2001. adóév vonatkozásában társasági adó alá tartozó nyereségének meghatározása tárgyában, a BRB tekintetében pedig a 2003. és 2004. adóév vonatkozásában társasági adó alá tartozó nyereségének meghatározása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 Harmadik preambulumbekezdése 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: [helyesen: Ha az anyavállalat a leányvállalatában fennálló részesedésére tekintettel – nem a leányvállalat felszámolásából származó – felosztott nyereséget kap, akkor az anyavállalat tagállama:]

– 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 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 nemzeti szabályozás

6 A 90/435 irányelvet az 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, a *Belgisch Staatsblad* 1992. július 30-i számának melléklete; a továbbiakban: WIB 1992) 202., 204. és 205. cikke tartalmazta.

8 A hivatkozott rendelkezéseknek megfelelően a társaságok a leányvállalataiktól a 90/435 irányelv értelmében kapott osztalékok 95%-át vonhatják le eredményükből véglegesen adózott jövedelemként (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;

[…]

(2) Az (1) bekezdés 1° […] pontja szerinti jövedelem csak annyiban vonható le, amennyiben e jövedelem kiosztásának vagy kifizetésének napján az abban részesülő társaság az osztalékot fizető társaságban legalább 5[%]-os részesedéssel rendelkezik, illetve ha befektetésének értéke eléri legalább az 1 200 000 [eurót].”

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 202. cikk szerinti levonás az adózási időszakban elért azon nyereségre korlátozódik, amely a 199. cikk szerinti […] [elszámolást] követően megmarad, csökkentve:

1° az üzemi költségként le nem vonható ajándékokkal, kivéve a nyereségből az 199. és 200. cikk alapján levont ajándékokat;

[…]

8° a 198. cikk 1°, 4°, 8° és 9° pontjában említett adókkal.”

13 A WIB 1992 végrehajtási rendeletének 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 alapeljárások és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

A C-439/07. sz. ügy

14 A Belgiumban székhellyel rendelkező KBC a 2000. adóév folyamán összesen 261 571 848,56 euró összeget kitevő osztalékot kapott a Belgiumban, más tagállamokban, valamint Svájcban székhellyel rendelkező társaságokban meglévő részesedései után. A KBC szerint ebből 254 225 662,61 euró összeget tettek ki azon osztalékok, amelyek megfeleltek a WIB 1992 202. és 203. cikkében a levonásra vonatkozóan előírt feltételeknek, és amelyekre a DBI-rendszert alkalmazni lehetett. Ez utóbbi összeg a következőképpen oszlott meg: a KBC Belgiumban székhellyel rendelkező leányvállalatai által kifizetett osztalékok (157 024 873,74 euró), a más tagállamokban székhellyel rendelkező leányvállalatai által kifizetett osztalékok (96 887 457,38 euró) és a svájci székhelyű leányvállalatai által kifizetett osztalékok (313 331,49 euró).

15 A KBC úgy ítélte meg, hogy a WIB 1992 204. cikke értelmében az érintett adóévben keletkezett nyereségéből 241 514 379,48 eurót, vagyis a DBI-rendszer hatálya alá tartozó osztalékok 95%-ának megfelelő összeget, kell levonni.

16 A WIB 1992 205. cikkének 2. §-ával és a WIB 1992 végrehajtási rendeletének 77. cikkével összhangban a véglegesen adózott jövedelem levonása az annak alkalmazása előtt fennmaradó nyereségre, vagyis 156 116 633,08 euró összegre korlátozódott, amelyből még levontak a WIB 1992 205. cikke 2. §-ának 1° és 8° pontja értelmében a DBI-levonás vonatkozásában nem elismert költségek címén 13 137 553,78 eurót.

17 Következésképpen a 241 514 379,48 euró összegben kifizetett osztalékokból, amelyekre a DBI-levonás alkalmazható volt, a KBC adóköteles nyereségéből csupán 142 979 079,30 eurót lehetett levonni.

18 Tekintettel arra, hogy 98 535 300,18 euró összegű nem levonható, véglegesen adózott jövedelemmel egyező mértékű átvihető veszteséget tévesen nem fogadtak el, a KBC a 2000. adóévre vonatkozó, 2000. szeptember 28-i adóbevallásában fenntartást tett a WIB 1992 205. cikke 2. §-ának és a WIB 1992 végrehajtási rendelete 77. cikkének a 90/435 irányelvvel és a letelepedés szabadságával való összeegyeztethetőségét illetően.

19 Mivel az adóhatóság nem fogadta el a KBC véleményét, ez utóbbi panasszal élt a 2000. adóévre vonatkozó adómegállapítási határozattal szemben. Miután ezt a panaszt elutasították, a KBC a Rechtbank van eerste aanleg te Brussel (brüsszeli elsőfokú bíróság) előtt eljárást indított.

20 A 2001. adóévre vonatkozó, 2001. július 27-i adóbevallásában a KBC a jelen végzés 18. pontjában említettel azonos fenntartást tett.

21 A KBC különösen a 2001. adóév nyereségének az előző adóévben keletkezett – megítélése szerint átvihető – 98 535 300,18 euró veszteség beszámítása útján történő csökkentését kérte. Úgy vélte, hogy ezen 2001. évi adóköteles nyereségét az átvitt veszteség teljesen felemésztette, és azt kérte, hogy a fennmaradó, 53 219 495,46 euró összegű veszteségét a 2002. adóévre átvihető veszteségnek tekintsék.

22 Mivel az adóhatóság ezt az érvelést nem fogadta el, a KBC panasszal élt a 2001. évre vonatkozó adómegállapítási határozattal szemben. Mivel ezt a panaszt elutasították, a KBC ismét eljárást indított a Rechtbank van eerste aanleg te Brussel előtt.

23 2003. április 25-i ítéletében az említett bíróság helyt adott a KBC kérelmeinek, és hatályon kívül helyezte a megtámadott adómegállapítási határozatokat.

24 A Belgische Staat (belga állam), mivel úgy ítélte meg, hogy a KBC sem a 2000. adóév, sem a 2001. adóév tekintetében nem rendelkezett átvihető veszteséggel, és hogy az adóhatóság a belga jognak és a közösségi jognak megfelelően járt el, fellebbezést nyújtott be az említett ítélettel szemben a hof van beroep te Brusselhez (brüsszeli fellebbviteli bíróság), amely úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [90/435] irányelvet, és különösen ezen irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdését, hogy az nem ad lehetőséget arra, hogy a tagállam az ott honos társaság részére másik tagállambeli leányvállalata által – nem e leányvállalat felszámolása okán – felosztott nyereség adómentességét úgy állapítsa meg, hogy a felosztott nyereséget először az adóalapba vonja, hogy azután annak 95%-át az adóalapból levonja, e levonást azonban a nyereség felosztásának időpontja szerinti adózási időszakban (bizonyos, törvényben meghatározott részösszegek levonását követően) elért nyereségre korlátozza (a WIB 1992

205. cikkének 2. §-a összefüggésben a WIB 1992 végrehajtási rendeletének 77. cikkével), mivel a felosztott nyereségek levonásának ilyen korlátozása azzal a következménnyel jár, hogy az anyavállalatnak a felosztott nyereségek után későbbi adózási időszakban kell adóznia, ha nem volt vagy nem elégséges adóköteles nyeresége volt abban az adózási időszakban, amikor a felosztott nyereséget kapta, kivéve, ha az ezen adózási időszakban keletkezett veszteségeket az említett irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdése alapján – 4. cikkének (2) bekezdésével összefüggésben – olyan nyereségfelosztások egyenlítik ki, amelyek 95%-ban mentesek az adó alól, és ezért e veszteségek az anyavállalat által kapott felosztott nyereségek erejéig nem vihetők át egy későbbi adózási időszakra?

2) Ha a [90/435] irányelvet úgy kell értelmezni, hogy a belga szabályozás a belga anyavállalat által az EU-ban honos leányvállalattól kapott felosztott nyereségek vonatkozásában ezen irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdésével összeegyeztethetetlen, akkor az irányelv e rendelkezése kizárja-e a belga anyavállalat által a belga leányvállalattól kapott felosztott nyereségekre vonatkozó belga előírás alkalmazását is, ha – mint a jelen esetben – a belga törvényhozó az irányelv belga jogrendszerbe történő átültetése során úgy határozott, hogy a tisztán belső jogi tényállásokat az irányelv által szabályozott tényállásokkal egyező módon kezeli, és a belga jogot ezért a belső jogi tényállások tekintetében is az irányelvhez igazította?

3) Ha a [90/435] irányelvet úgy kell értelmezni, hogy a belga szabályozás a belga anyavállalat által az EU-ban honos leányvállalattól kapott felosztott nyereségek vonatkozásában, és a Bíróság által a C-28/95. sz. Leur-Bloem-ügyben 1997. július 17-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-4161. o.) alapján a Belgiumban honos leányvállalattól kapott felosztott nyereségek vonatkozásában is, ezen irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdésével összeegyeztethetetlen, ellentétes-e az EK-Szerződés 56. cikkének (1) bekezdésével, hogy a kérdéses szabályozást Belgium továbbra is változatlanul alkalmazza a harmadik országban honos leányvállalat által kifizetett osztalékokra, mivel ezáltal ezen osztalékokat a belföldi és az európai uniós osztalékoknál hátrányosabban kezeli?

4) Az EK-Szerződés 43. cikkével ellentétes-e az a tagállami törvényi szabályozás, amely a társaságiadó-megállapítás során a társaság által valamely adózási időszakban egy másik tagállambeli leányvállalattól kapott felosztott nyereségek adómentességét az előbbi tagállamban a nyereségfelosztás időpontja szerinti adózási időszakban (bizonyos, törvényben meghatározott részösszegek levonását követően) elért nyereségre korlátozza, miközben a nyereségfelosztás teljes adómentessége is lehetséges lenne, ha e társaság egy másik tagállamban telephelyet létesített volna?"

A C-499/07. sz. ügy

25 A Belgiumban székhellyel rendelkező BRB nevű társaság a 2003. adóév folyamán egy szintén belgiumi székhelyű társaságtól 445 000,00 euró összegű osztalékot kapott, amelyből a WIB 1992 204. cikke értelmében 422 750,00 euró összeg volt véglegesen adózott jövedelemként levonható.

26 A 2003. adóévben a BRB adóköteles nyeresége nem volt elegendő ahhoz, hogy a kifizetett osztalékokat teljes mértékben le lehessen vonni. E társaság ezért a szóban forgó adóévre vonatkozó adóbevallásában 123 300,86 euró átvihető veszteséget tüntetett fel, amely állt egyrészt az adózási időszakra vonatkozó, 103 194,38 euró összegű veszteségből, amely a DBI-rendszer keretében le nem vonható osztalékok összegének felelt meg, másrészt pedig a 2002. adóévből átvihető, 20 106,48 euró összegű veszteségből.

27 A 2004. április 20-án kelt módosító határozatban az adóhatóság megtagadta az átvihető veszteség elismerését, mivel a véglegesen adózott jövedelem soha nem eredményezhet átvihető veszteséget. Az adóhatóság szerint a véglegesen adózott jövedelmet az adózási időszak eredményéből, vagyis 319 555,62 euróból a nem elismert költségek (187,50 euró) levonásával lehet megkapni. Tehát a véglegesen adózott jövedelemnek

319 368,12 eurónak kell lennie, a BRB adóköteles eredménye pedig 187,50 euró volt, átvihető veszteségek nem keletkeztek. A BRB nem ismerte el ezeket a módosításokat.

28 A 2004. adóévre vonatkozó adóbevallásában a BRB 123 300,86 euró átvitt veszteséget tüntetett fel, amelyet az adóhatóság a 2005. február 11-én kelt módosító határozatában nem vett figyelembe. Az említett társaság ezt a módosítást sem ismerte el.

29 Mivel az adóhatóság a 2003. és 2004. adóévre vonatkozó adómegállapítási határozatokat a közölt módosításokkal összhangban hozta meg, a BRB ezekkel szemben panaszt terjesztett elő, amelyeket ugyanezen adóhatóság elutasított.

30 A BRB ezért a rechtbank van eerste aanleg te Brugge (bruges-i elsőfokú bíróság) előtt keresetet indított, és e bíróság úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [90/435] irányelvet, különösen annak 4. cikke (1) bekezdését, hogy az nem ad lehetőséget arra, hogy a tagállam az ott honos társaság részére egy másik tagállambeli leányvállalata által – nem e leányvállalat felszámolása okán – felosztott nyereségek adómentességét úgy állapítsa meg, hogy a felosztott nyereségeket először az adóalapba vonja, hogy azután annak 95%-át az adóalapból levonja, e levonást azonban a nyereségfelosztás időpontja szerinti adózási időszakban (bizonyos, törvényben meghatározott részösszegek levonását követően) elért nyereségre korlátozza (a WIB 1992 205. cikkének 2. §-a, összefüggésben a WIB 1992 végrehajtási rendeletének 77. cikkével), amelynek következtében nem keletkezik átvihető veszteség, ha az adózási időszakban elért nyereség kisebb, mint a megjelölt felosztott nyereségek összege?

2) Amennyiben az előbbi kérdésre igenlő a válasz: úgy kell-e értelmezni a [90/435] irányelvet, különösen annak 4. cikke (1) bekezdését, hogy azt a felosztott nyereséget, amelyet az ebben a tagállamban honos társaság egy másik tagállambeli leányvállalatától kap, ez a tagállam köteles az adózási időszak nyereségéből teljes mértékben levonhatónak, illetve az abból eredő veszteséget valamely következő adózási időszakra átvihetőnek tekinteni?

3) Ha a [90/435] irányelvet úgy kell értelmezni, hogy a belga szabályozás a belga anyavállalat által az EU-ban honos leányvállalattól kapott felosztott nyereségek vonatkozásában az irányelv 4. cikke (1) bekezdésével összeegyeztethetetlen, akkor az irányelv e rendelkezése kizárja-e a belga anyavállalat által a belga leányvállalattól kapott felosztott nyereségekre vonatkozó belga előírás alkalmazását is, ha – mint a jelen esetben – a belga törvényhozó az irányelv belga jogrendszerbe történő átültetése során úgy határozott, hogy a tisztán belső jogi tényállásokat az irányelv által szabályozott tényállásokkal egyező módon kezeli, és a belga jogot ezért a belső jogi tényállások tekintetében is az irányelvhez igazította?

4) Az EK-Szerződés 43. cikkébe ütközik-e az a tagállami törvényi szabályozás, amely a társaságiadó-megállapítás során a társaság által valamely adózási időszakban egy másik tagállambeli leányvállalatától kapott felosztott nyereségek adómentességét az előbbi tagállamban a nyereségfelosztás időpontja szerinti adózási időszakban (bizonyos, törvényben meghatározott részösszegek levonását követően) elért nyereségre korlátozza, miközben a nyereségfelosztás teljes adómentessége is lehetséges lenne, ha e társaság egy másik tagállamban telephelyet létesített volna?"

31 A Bíróság elnöke a 2008. április 15-i végzésével a szóbeli szakasz lefolytatása és az ítélethozatal céljából egyesítette a C-439/07. és a C-499/07. sz. ügyet.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

32 A Bíróság eljárási szabályzata 104. cikke 3. §-ának első bekedése szerint a Bíróság – a főtanácsnok meghallgatását követően – bármikor határozhat indokolt végzéssel, amennyiben a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra terjesztett kérdés azonos egy olyan kérdéssel, amelyről a Bíróság már határozatot hozott, vagy az ilyen kérdésre a válasz az ítélkezési gyakorlatból egyértelműen levezethető.

A 90/435 irányelv 4. cikkének (1) bekezdéséről

A két ügy első kérdéséről

33 A két ügyben feltett első kérdésükkel a kérdést előterjesztő bíróságok lényegében arra várnak választ, hogy a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely – az e tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalat által egy másik tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalattól kapott osztalékok adómentessége céljából – előírja, hogy az említett 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, és ennek az a hatása, hogy:

– az anyavállalatnak a kapott felosztott nyereség után egy későbbi adózási időszakban kell adóznia, ha nem volt, vagy nem volt elegendő adóköteles nyeresége abban az adózási időszakban, amikor e nyereségfelosztás történt (C-439/07. sz. ügy),

vagy az, hogy

– az ezen adózási időszakban keletkezett veszteségeket a felosztott nyereség kiegyenlíti, és e veszteségek az említett felosztott nyereség erejéig nem vihetők át egy későbbi adózási időszakra (C-439/07. és C-499/07. sz. ügy).

34 E kérdés lényegét tekintve hasonló a C-138/07. sz. Cobelfret-ügyben 2009. február 12-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-731. o.) alapjául szolgáló ügyben előterjesztett kérdéshez. Emellett az alapeljárások és az említett Cobelfret-ítélet alapjául szolgáló ügy alapeljárása ugyanazon tagállami szabályozás alkalmazásával kapcsolatos. Ezért a Bíróságnak az utóbbi ítéletben adott válasza teljes mértékben átültethető az alapügyekben feltett első kérdésre.

35 A fent hivatkozott Cobelfret-ügyben hozott ítéletben a Bíróság kimondta, hogy a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan 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.

36 A Bíróság először is megjegyezte, egyrészt, hogy a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdése szerinti rendszert választó tagállam azon kötelezettsége, hogy tartózkodjon az anyavállalat által a leányvállalatában meglévő részesedésére tekintettel kapott felosztott nyereség adóztatásától, nem függ semmilyen feltételtől, és kizárólag az ugyanazon cikk (2) és (3) bekezdésére, valamint az ezen irányelv 1. cikkének (2) bekezdésére tekintettel alkalmazandó; másrészt pedig, hogy a hivatkozott irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdése nem ír elő egyéb adóköteles nyereség meglétére vonatkozó feltételt annak érdekében, hogy az anyavállalatnak kifizetett osztalékok adómentesek legyenek (a fent hivatkozott Cobelfret-ügyben hozott ítélet 33. és 34. pontja).

37 A Bíróság azt is kimondta, hogy egy olyan 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 (a fent hivatkozott Cobelfret-ügyben hozott ítélet 35. pontja).

38 Márpedig 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 (a fent hivatkozott Cobelfret-ügyben hozott ítélet 36. pontja).

39 A Bíróság továbbá rámutatott arra, hogy annyiban, amennyiben a Bírósághoz benyújtott iratokból kitűnik, hogy főszabály szerint a belga adójogi szabályozás lehetővé teszi a veszteségek későbbi adóévekre történő átvitelét, az anyavállalat átvihető veszteségének az osztalékok mértékében való csökkentése befolyásolja e társaságnak az osztalékokban való részesülés évét követő adóévre vonatkozó adóalapját, hiszen ez az adóalap az átvihető veszteségek csökkentése miatt magasabb lesz (a fent hivatkozott Cobelfret-ügyben hozott ítélet 39. pontja).

40 A Bíróság következésképpen megállapította, 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, valamint megállapította, hogy a DBI-levonás korlátozásának e hatása sem a 90/435 irányelv szövegével, sem annak céljával és rendszerével nem egyeztethető össze (a fent hivatkozott Cobelfret-ügyben hozott ítélet 40. és 41. pontja).

41 A Bíróság először is megállapította, hogy nem következtethetünk a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdésében foglalt „tartózkodik az adóztatástól” fordulatnak a „mentesíti” ige helyetti alkalmazásából arra, hogy az irányelv elfogadhatónak tartja a DBI-levonás korlátozásának az anyavállalat veszteségeire gyakorolt ezen hatását, amennyiben az említett irányelv rendszere és célja egyáltalán nem sugallja azt, hogy volna bármilyen jelentős különbség az „anyavállalat nyereségének adóztatásától tartózkodik” és a „mentesíti azt” között, hiszen a Bíróság felváltva használja a „mentesít” kifejezést és a hivatkozott 4. cikk (1) bekezdése szerinti „tartózkodik az adóztatástól” fordulatot (a fent hivatkozott Cobelfret-ügyben hozott ítélet 42. és 43. pontja).

42 Továbbá, miután a Bíróság rámutatott arra, hogy amennyiben az anyavállalat nem rendelkezik egyéb adóköteles nyereséggel az osztalékfizetés időszakában, a DBI-rendszer nem teszi lehetővé teljes mértékben a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdése szerinti, a gazdasági kettős adóztatás elkerülésére irányuló cél elérését, a Bíróság megállapította, hogy 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 valamennyi hátrány kiküszöbölésére, ez nem igazolja az olyan rendszer alkalmazását, amely nem egyeztethető össze az említett 4. cikk (1) bekezdésének első francia bekezdésében előírt, a gazdasági kettős adóztatás elkerülésére irányuló szabályozással (a fent hivatkozott Cobelfret-ügyben hozott ítélet 45. és 46. pontja).

43 Végül, azon érvet illetően, miszerint a DBI-levonás korlátozása legalább ugyanazon eredményhez vezet, mint a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének második francia bekezdésében foglalt beszámítási rendszer, továbbá, miszerint semmi sem utal arra, hogy az ugyanazon (1) bekezdés első francia bekezdésében szereplő rendszernek a második francia bekezdésben előírt rendszerhez viszonyítva kedvezőbb eredményre kell vezetnie, a Bíróság emlékeztetett egyrészt arra, hogy a mentesítési rendszer és a beszámítási rendszer közötti választás nem vezet szükségképpen ugyanazon eredményhez az osztalékot kapó társaság tekintetében, másrészt pedig arra, hogy 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 (a fent hivatkozott Cobelfret-ügyben hozott ítélet 48. és 50. pontja).

44 Következésképpen a fentiekre tekintettel a C-439/07. és a C-499/07. sz. ügyben feltett első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely – az e tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalat által másik tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalattól kapott osztalékok adómentessége céljából – előírja, hogy az említett 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, és ennek az a hatása, hogy:

– az anyavállalatnak a felosztott nyereség után későbbi adózási időszakban kell adóznia, ha nem volt, vagy nem volt elegendő adóköteles nyeresége abban az adózási időszakban, amikor ez a nyereségfelosztás történt,

vagy az, hogy

– az ezen adózási időszakban keletkezett veszteségeket a felosztott nyereség kiegyenlíti, és e veszteségek az említett felosztott nyereség erejéig nem vihetők át későbbi adózási időszakra.

A C-499/07. sz. ügyben feltett második kérdésről

45 A C-499/07. sz. ügyben feltett második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy a tagállamnak feltétlenül lehetővé kell tennie, hogy az a felosztott nyereség, amelyet az e tagállamban letelepedett anyavállalat

másik tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalatától kap, az anyavállalatnak az adózási időszakban keletkezett nyereségéből teljes mértékben levonható legyen, és az abból eredő veszteség pedig valamely következő adózási időszakra átvihető legyen.

46 Célszerű emlékeztetni arra, hogy az egyes tagállamoknak kell a közösségi jog tiszteletben tartásával megszervezniük a felosztott nyereség adóztatására vonatkozó rendszerüket, és ennek keretében meghatározniuk azt az adóalapot és adómértéket, amely az osztalékban részesülő részvényesre alkalmazandó (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.] 50. pontját és a C-446/04. sz. Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11753. o.] 47. pontját, valamint a C-194/06. sz. Orange European Smallcap Fund ügyben 2008. május 20-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-3747. o.] 30. pontját).

47 A hatálya alá tartozó felosztott nyereséget illetően a 90/435 irányelv a 4. cikkének (1) bekezdésében úgy rendelkezik, hogy amikor az anyavállalat a leányvállalatában fennálló részesedésére tekintettel felosztott nyereséget kap, az anyavállalat székhelye szerinti tagállam vagy tartózkodik az ilyen nyereség adóztatásától, vagy felhatalmazza ezt az anyavállalatot, hogy levonja saját adója összegéből a leányvállalat által az ilyen nyereségre megfizetett adót, és adott esetben a leányvállalat székhelye szerinti tagállam által kivetett forrásadó összegét, a megfelelő nemzeti adó összegéig (a C-27/07. sz. Banque Fédérative du Crédit Mutuel ügyben 2008. április 3-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-2067. o.] 25. pontja és a fent hivatkozott Cobelfret-ügyben hozott ítélet 30. pontja), kifejezetten a tagállamokra bízva a mentesítés módszere és a beszámítás módszere közötti választást (lásd a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 44. pontját és a fent hivatkozott Cobelfret-ügyben hozott ítélet 31. pontját).

48 A 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdése feltétlen és kellően pontos ahhoz, hogy arra a nemzeti bíróságok előtt hivatkozzanak (a fent hivatkozott Cobelfret-ügyben hozott ítélet 65. pontja), nem írja azonban elő az adómentesítési rendszert választó tagállamok számára e mentesítés megvalósításának módját.

49 Az EK 249. cikk (3) bekezdésének szövege szerint ugyanis a tagállamok megválaszthatják az irányelvek végrehajtásának azon formáját és eszközeit, amelyek a legjobban biztosítják az általuk elérni kívánt eredményt (lásd ebben az értelemben a C-456/03. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2005. június 16-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-5335. o.] 51. pontját, a C-321/05. sz. Kofoed-ügyben 2007. július 5-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-5795. o.] 43. pontját és a C-491/06. sz. Danske Svineproducenter ügyben 2008. május 8-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-3339. o.] 27. pontját).

50 Következésképpen a tagállamok szabadon határozhatják meg – belső jogrendjük igényeit figyelembe véve – hogy milyen módon érik el a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdésében előírt eredményt (lásd analógia útján, a 90/435 irányelv 3. cikkének (2) bekezdésére vonatkozóan, a C-283/94., C-291/94. és C-292/94. sz., Denkavit és társai egyesített ügyekben 1996. október 17-én hozott ítélet [EBHT 1996., I-5063. o.] 33. pontját).

51 Ezenkívül, a 90/435 irányelv 4. cikke (2) bekezdésének értelmében, minden tagállam fenntarthatja annak lehetőségét, hogy a leányvállalatban való részesedéssel kapcsolatos semmilyen fizetési kötelezettséget ne lehessen levonni az anyavállalat adóztatható nyereségéből, és ha ilyen esetben a részesedésre vonatkozó ügyviteli költségeket átalányösszegként rögzítik, a rögzített összeg nem haladhatja meg a leányvállalat által felosztott nyereség 5%-át (a fent hivatkozott Banque Fédérative du Crédit Mutuel ügyben hozott ítélet 28. pontja).

52 Rá kell mutatni arra is, hogy a 90/435 irányelv 4. cikkének (2) bekezdése anélkül teszi lehetővé a tagállam számára, hogy a le nem vonható ügyviteli költségeket a leányvállalat által felosztott nyereség 5%-át meg nem haladó átalányösszegben rögzítse, hogy különbséget tenne aszerint, hogy e tagállam a mentesítési rendszert vagy a beszámítási rendszert választotta-e (a fent hivatkozott Banque Fédérative du Crédit Mutuel ügyben hozott ítélet 45. pontja).

53 Következésképpen a C-499/07. sz. ügyben feltett második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének a (2) bekezdésével összefüggésben értelmezett első francia bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az nem kötelezi a tagállamot arra, hogy feltétlenül lehetővé tegye, hogy az a felosztott nyereség, amelyet az e tagállamban letelepedett anyavállalat másik tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalatától kap, az anyavállalatnak az adózási időszakban keletkezett nyereségéből teljes mértékben levonható legyen, és az abból eredő veszteség pedig valamely következő adózási időszakra átvihető legyen. A tagállamoknak kell – belső jogrendjük igényeit és a 90/435 irányelv 4. cikkének (2) bekezdésében biztosított lehetőséget figyelembe véve – meghatározniuk, hogy milyen módon érik el az ugyanezen cikk (1) bekezdésének első francia bekezdésében előírt eredményt.

54 Azonban, ha a tagállam a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdésében szereplő mentesítési rendszert választotta, és ha e tagállam szabályozása elvben lehetővé teszi a veszteségek későbbi adóévekre történő átvitelét, az említett rendelkezéssel ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amelynek az a hatása, hogy az anyavállalat átvihető vesztesége a kapott osztalékok mértékében csökken.

A C-439/07. sz. ügyben feltett második és a C-499/07. sz. ügyben feltett harmadik kérdésről

55 A C-439/07. sz. ügyben feltett második és a C-499/07. sz. ügyben feltett harmadik kérdéssel a kérdést előterjesztő bíróságok lényegében arra várnak választ, hogy ha a tagállami törvényhozó a 90/435 irányelv átültetése során úgy határozott, hogy a tisztán belső jogi tényállásokat és az irányelv által szabályozott tényállásokat azonos módon kezeli, ezen irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az kizárja az alapügyben szereplőhöz hasonló szabályozásnak a belső jogi tényállásokra történő alkalmazását.

56 Amint az 1. cikkéből következik, a 90/435 irányelv a valamely tagállam társasága által a más tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalataitól kapott felosztott nyereségre vonatkozik. Emellett ugyanezen irányelv hatályát annak 2. cikke a mellékletében felsorolt társasági formák alapján határozza meg, míg 3. cikkének (1) bekezdése meghatározza az ugyanezen irányelv szerinti anyavállalatnak, illetve leányvállalatnak való minősüléshez szükséges minimális részesedést (a fent hivatkozott Cobelfret-ügyben hozott ítélet 20. pontja).

57 Következésképpen a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdése nem irányadó azon helyzetekre, amelyek nem felelnek meg az említett feltételeknek, így többek között arra a helyzetre sem, amikor az osztalékfizető társaság székhelye ugyanabban a tagállamban van, mint az osztalékban részesülő társaságé. Ennélfogva maga az említett rendelkezés nem zárhatja ki valamely nemzeti szabályozásnak a tisztán belső jogi tényállásokra történő alkalmazását.

58 Ahogyan arra a kérdést előterjesztő bíróságok rámutatnak, a belga törvényhozó a 90/435 irányelv során úgy határozott, hogy a tisztán belső jogi tényállásokat és az irányelv által szabályozott tényállásokat azonos módon kezeli.

59 Márpedig a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy amikor valamely tagállami jogszabály a tisztán belső jogi tényállásokra adott megoldásai tekintetében a közösségi joghoz igazodik, a tagállami bíróságok és a Bíróság között az EK 234. cikk alapján történt bírói feladatmegosztás keretében kizárólag a tagállami bíróság feladata, hogy a közösségi jogra történő ilyen hivatkozás pontos joghatályát megítélje, mivel a Bíróság hatásköre csak e jog rendelkezéseinek vizsgálatára terjed ki (a C-297/88. és C-197/89. sz. Dzodzi egyesített ügyekben 1990. október 18-án hozott ítélet [EBHT 1990., I-3763. o.] 41. és 42. pontja, a C-88/91. sz. Federconsorzi-ügyben 1992. június 25-én hozott ítélet [EBHT 1992., I-4035. o.] 10. pontja, valamint a fent hivatkozott Leur-Bloem-ügyben hozott ítélet 32. és 33. pontja). Ugyanis a nemzeti jogalkotó által a közösségi jog tisztán belső jogi tényállásokra való alkalmazásával kapcsolatban felállított korlátok megítélése nemzeti jogi kérdés, következésképpen az érintett tagállam bíróságainak kizárólagos hatáskörébe tartozik (a fent hivatkozott Dzodzi egyesített ügyekben hozott ítélet 42. pontja; a C-73/89. sz. Fournier-ügyben 1992. november 12-én hozott ítélet [EBHT 1992., I-5621. o.] 23. pontja; a fent

hivatkozott Leur-Bloem-ügyben hozott ítélet 33. pontja és a C-48/07. sz. Les Vergers du Vieux Tauves ügyben 2008. december 22-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-10627. o.] 27. pontja).

60 A fentiekre tekintettel a C-439/07. sz. ügyben feltett második és a C-499/07. sz. ügyben feltett harmadik kérdésre azt kell válaszolni, hogy amikor a tagállami jogszabályok a tisztán belső jogi tényállásokra adott megoldásaik tekintetében a közösségi joghoz igazodnak, a tagállami bíróságok és a Bíróság között az EK 234. cikk alapján történt bírói feladatmegosztás keretében kizárólag a tagállami bíróság feladata, hogy a közösségi jogra történő ilyen hivatkozás pontos joghatályát megítélje, mivel a nemzeti jogalkotó által a közösségi jog tisztán belső jogi tényállásokra való alkalmazásával kapcsolatban felállított korlátokat az érintett tagállam joga szerint kell megítélni, következésképpen annak megítélése az érintett tagállam bíróságainak kizárólagos hatáskörébe tartozik.

Az EK 56. cikkről (a C-439/07. sz. ügyben feltett harmadik kérdésről)

61 A C-439/07. sz. ügyben feltett harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy ha a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdése kizárná, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló tagállami szabályozást egyaránt alkalmazzák olyan helyzetekre, amikor az anyavállalatok és a leányvállalatok székhelye különböző tagállamokban van, és olyan helyzetekre, amikor e társaságok ugyanazon tagállamban rendelkeznek székhellyel, akkor az EK 56. cikk (1) bekezdése is kizárná-e az említett tagállami szabályozásnak a harmadik országban honos leányvállalatok által kifizetett osztalékokra történő alkalmazását.

62 Amint a fent hivatkozott Cobelfret-ügyben hozott ítélet 20. pontjában és a jelen végzés 56. pontjában említést nyert, a 90/435 irányelv 1. cikkéből következik, hogy az irányelv a valamely tagállam társasága által a más tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalataitól kapott felosztott nyereségre vonatkozik.

63 Következésképpen a 90/435 irányelv 4. cikke (1)bekezdésének első francia bekezdése nem irányadó azon helyzetekre, amelyek nem felelnek meg az említett feltételeknek, így többek között arra a helyzetre sem, amikor az osztalékfizető társaság székhelye ugyanabban a tagállamban van, mint az osztalékban részesülő társaságé (lásd a jelen végzés 56. pontját), illetve arra sem, amikor az osztalékfizető társaság székhelye valamely harmadik államban van.

64 Ezenkívül emlékeztetni kell arra, hogy az EK 56. cikk (1) bekezdésében tiltott, tőkemozgást korlátozó intézkedések azon intézkedéseket foglalják magukban, amelyek alkalmasak arra, hogy eltántorítsák a külföldi illetékességűeket attól, hogy valamely tagállamban beruházásokat hajtsanak végre, illetve az említett tagállam illetőségével rendelkezőket attól, hogy más tagállamokban hajtsanak végre beruházásokat (a C-513/03. sz. Van Hilten-van der Heijden ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-1957. o.] 44. pontja; a C-370/05. sz. Festersen-ügyben 2007. január 25-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-1129. o.] 24. pontja; a C-101/05. sz. A-ügyben 2007. december 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-11531. o.] 40. pontja, valamint a C-201/05. sz. The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation ügyben 2008. április 23-án hozott végzés [EBHT 2008., I-2875. o.] 53. pontja).

65 Az EK 56. cikk (1) bekezdése megvalósította a tőke liberalizációját a tagállamok, valamint a tagállamok és a harmadik országok közötti kapcsolatok viszonylatában. Ez a rendelkezés ugyanis előírja, hogy a Szerződés „Tőke- és fizetési műveletek” című fejezete rendelkezéseinek keretei között tilos a tagállamok, valamint a tagállamok és a harmadik országok közötti tőkemozgásra vonatkozó minden korlátozás (a C-163/94., C-165/94. és C-250/94. sz., Sanz de Lera és társai egyesített ügyekben 1995. december 14-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-4821. o.] 19. pontja; a fent hivatkozott Van Hilten-van der Heijden ügyben hozott ítélet 37. pontja; a fent hivatkozott A-ügyben hozott ítélet 20. pontja, valamint a fent hivatkozott Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation ügyben hozott végzés 90. pontja).

66 Ezenkívül a Bíróság már megállapította, hogy a tagállamok és a harmadik országok közötti tőkemozgások tekintetében az EK 56. cikknek az EK 57. és EK 58. cikkel összefüggésben értelmezett (1) bekezdésére hivatkozni lehet a nemzeti bíróság előtt, és e rendelkezések – az adott tőkemozgás-kategóriától függetlenül – a velük ellentétes nemzeti jogszabályok alkalmazhatatlanságához vezethetnek (a fent hivatkozott A-ügyben hozott ítélet 27. pontja és a fent hivatkozott Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation ügyben hozott végzés 91. pontja).

67 Ha a tagállami szabályozás alkalmazása alapján a harmadik államban letelepedett társaságtól származó osztalékot hátrányosabban kezelik, mint a belgiumi székhelyű társaságtól származó osztalékot, a nemzeti bíróság feladata, hogy előzetesen megvizsgálja, alkalmazandó-e az EK 56. cikk.

68 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy annak megállapításához, hogy valamely nemzeti szabályozás egyik vagy másik szabadság körébe tartozik-e, a következetes ítélkezési gyakorlat szerint az érintett jogszabály célját kell figyelembe venni (lásd a C-157/05. sz. Holböck-ügyben 2007. május 24-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-4051. o.] 22. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

69 A Bíróság azt is megállapította, hogy az olyan nemzeti rendelkezés, amelynek alkalmazása nem függ azon részesedés mértékétől, amellyel az osztalékban részesülő társaság az osztalékfizető társaságban rendelkezik, mind a letelepedés szabadságára vonatkozó EK 43. cikk, mind a tőke szabad mozgására vonatkozó EK 56. cikk hatálya alá tartozhat (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 36. pontját és a C-284/06. sz. Burda-ügyben 2008. június 26-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-4571. o.] 71. pontját).

70 Azonban mivel olyan részesedésekről van szó, amelyek irányító befolyást biztosítanak tulajdonosaik számára az érintett társaság döntései tekintetében, és lehetővé teszik számukra a társaság tevékenységének meghatározását, a Szerződésnek a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseit kell alkalmazni (a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 81. pontja).

71 Következésképpen a kérdést előterjesztő bíróságnak a tagállami szabályozás tárgyát és az előtte folyamatban lévő ügy tényállását figyelembe véve kell eldöntenie, hogy az EK 56. cikkre lehet-e hivatkozni. Adott esetben e bíróságnak kell megvizsgálnia azt,

hogy e cikkel ellentétes-e a valamely harmadik államban letelepedett leányvállalatok által fizetett osztaléknak a belgiumi székhelyű leányvállalatok által fizetett osztalékhoz képest eltérő kezelése.

72 E célból emlékeztetni kell arra egyrészt, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy az a mérték, amelyben a tagállamok bizonyos, a tőkemozgást korlátozó intézkedéseket hozhatnak, nem határozható meg azon körülmény figyelembevétele nélkül, hogy a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó tőkemozgásoknak más a jogi háttere, mint a Közösségen belüli tőkemozgásoké. Ily módon a Közösség tagállamai közötti jogharmonizáció szintje, és különösen a nemzeti adóhatóságok együttműködését célzó olyan közösségi jogi intézkedések miatt, mint például a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adóztatás területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelv (HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.), a határon átnyúló jellemzőkkel rendelkező, de a Közösségen belül megvalósuló gazdasági tevékenységek valamely tagállam által történő adóztatása nem mindig hasonlítható össze a tagállamok és harmadik országok közötti kapcsolatokban zajló gazdasági tevékenységek adóztatásával (a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 170. pontja és a fent hivatkozott Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation ügyben hozott végzés 92. pontja).

73 Másrészt nem zárható ki az sem, hogy a tagállam bizonyítani tudja, hogy a harmadik országokból származó vagy oda irányuló tőkemozgás korlátozása valamely okból igazolható olyan körülmények között, amikor ezen ok nem alkalmas arra, hogy megfelelően igazolja a tagállamok közötti tőkemozgás korlátozását (a fent hivatkozott A-ügyben hozott ítélet 36. és 37. pontja, valamint a fent hivatkozott Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation ügyben hozott végzés 93. pontja).

74 A fentieket figyelembe véve a C-439/07. sz. ügyben feltett harmadik kérdésre azt kell válaszolni, hogy ha valamely tagállam nemzeti szabályozása alapján a harmadik államban letelepedett társaságtól származó osztalékot hátrányosabban kezelik, mint az e tagállamban székhellyel rendelkező társaságtól származó osztalékot, a nemzeti bíróság feladata, hogy – a nemzeti szabályozás tárgyát és az előtte folyamatban lévő ügy

tényállását figyelembe véve – megvizsgálja azt, hogy alkalmazandó-e az EK 56. cikk, valamint adott esetben azt, hogy e cikkel ellentétes-e az említett eltérő bánásmód.

Az EK 43. cikkről (a C-439/07. és a C-499/07. sz. ügyben feltett negyedik kérdésről)

75 A C-439/07. és a C-499/07. sz. ügyben feltett negyedik kérdésükkel a kérdést előterjesztő bíróságok lényegében arra várnak választ, hogy az EK 43. cikkel ellentétes-e az olyan tagállami jogszabály, mint amilyen az alapügyben szerepel, amely úgy rendelkezik, hogy az a valamely tagállamban letelepedett anyavállalat, amely másik tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalatától felosztott nyereséget kap, ezt a nyereséget az adóköteles jövedelméből csak azon nyereség mértékéig vonhatja le, amelyet a nyereségfelosztás időpontja szerinti időszakban szerzett, miközben a szóban forgó felosztott nyereség teljes adómentessége is lehetséges lenne, ha e társaság az érintett másik tagállamban telephelyet létesített volna.

76 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 országának joga által a saját állampolgáraira előírt feltételek szerint. A szabad letelepedés korlátainak eltörlését azokra a korlátozásokra is alkalmazni kell, amelyek képviseletnek, fióktelepnek vagy leányvállalatnak egy tagállam más tagállamban 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-én 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).

77 A fogadó tagállamban alkalmazott bánásmódot illetően a Bíróság megállapította, hogy mivel az EK-Szerződés 43. cikke első bekezdésének második mondata kifejezetten biztosítja a gazdasági szereplők számára annak lehetőségét, hogy szabadon megválasszák a más tagállamban folytatott tevékenységükhöz megfelelő jogi formát, hátrányosan megkülönböztető adójogi rendelkezések nem korlátozhatják e szabad választást

(lásd a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 22. pontját, a fent hivatkozott CLT-UFA ügyben hozott ítélet 14. pontját, valamint a C-231/05. sz. Oy AA ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-6373. o.] 40. pontját).

78 A más tagállamban folytatott tevékenységhez megfelelőnek tartott jogi forma megválasztása szabadságának célja tehát többek között az, hogy a valamely tagállamban székhellyel rendelkező gazdasági társaság számára lehetővé tegye más tagállamban fióktelep nyitását annak érdekében, hogy ott ugyanolyan feltételekkel folytathasson gazdasági tevékenységet, mint amelyek a leányvállalatra alkalmazandók (a fent hivatkozott CLT-UFA-ügyben hozott ítélet 15. pontja).

79 Ezenkívül az állandó ítélkezési gyakorlatból az is következik, hogy jóllehet az EK-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, hogy állampolgára vagy a joga szerint alapított társaság 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).

80 Ennek megfelelően, a származási tagállam kötelezettségeit illetően a Bíróság rámutatott arra, hogy az az adójogi autonómia, amellyel a közösségi jog jelenlegi állapotában a tagállamok rendelkeznek, azt is magában foglalja, hogy a tagállamok szabadon határozhatják meg az egyes külföldön működő nemzeti társasági formák adóztatásának feltételeit és mértékét, feltéve, hogy azok a hasonló belföldi társaságokhoz képest nem részesülnek kedvezőtlenebb elbánásban (a fent hivatkozott Columbus Container Services ügyben hozott ítélet 51. és 53. pontja).

81 Márpedig az alapeljárásokban kérdést előterjesztő bíróságok által a Bíróság részére benyújtott iratokból egyáltalán nem az tűnik ki, hogy a belgiumi székhelyű anyavállalat kedvezőtlenebb bánásmódban részesülne akkor, ha a kapott osztalékot másik tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalat fizeti, mint akkor, ha az osztalékot egy hasonló, de úgyszintén belgiumi székhelyű leányvállalat fizeti. Úgyszintén nem állítják azt sem, hogy az ilyen anyavállalatot hátrányosabban kezelik akkor, ha másik tagállamban található telephelyektől jut jövedelemhez, mint akkor, ha hasonló, belgiumi székhelyű telephelytől jut jövedelemhez.

82 Következésképpen a C-439/07. és a C-499/07. sz. ügyben feltett negyedik kérdésre azt kell válaszolni, hogy az EK 43. cikkel nem ellentétesek az olyan tagállami jogszabályok, amelyek úgy rendelkeznek, hogy az a valamely tagállamban letelepedett anyavállalat, amely másik tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalatától felosztott nyereséget kap, ezt a nyereséget az adóköteles jövedelméből csak azon nyereség mértékéig vonhatja le, amelyet a nyereségfelosztás időpontja szerinti időszakban szerzett, miközben a szóban forgó felosztott nyereség teljes adómentessége is lehetséges lenne, ha e társaság az érintett másik tagállamban telephelyet létesített volna, feltéve hogy a másik tagállamban alapított társaságoktól származó nyereséget a belföldi illetőségű hasonló társaságoktól származó nyereséghez képest nem kezelik hátrányosan.

A költségekről

83 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróságok előtt folyamatban lévő eljárások egy szakaszát képezi, ezek a bíróságok döntenek 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 (ötödik 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 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely – az e tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalat által másik tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalattól kapott osztalékok adómentessége céljából – előírja, hogy az említett 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, és ennek az a hatása, hogy:

– az anyavállalatnak a felosztott nyereség után későbbi adózási időszakban kell adóznia, ha nem volt, vagy nem volt elegendő adóköteles nyeresége abban az adózási időszakban, amikor ez a nyereségfelosztás történt,

vagy az, hogy

– az ezen adózási időszakban keletkezett veszteségeket a felosztott nyereség kiegyenlíti, és e veszteségek az említett felosztott nyereség erejéig nem vihetők át későbbi adózási időszakra.

2) A 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének a (2) bekezdésével összefüggésben értelmezett első francia bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az nem kötelezi a tagállamot arra, hogy feltétlenül lehetővé tegye, hogy az a felosztott nyereség, amelyet az e tagállamban letelepedett anyavállalat másik tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalatától kap, az anyavállalatnak

az adózási időszakban keletkezett nyereségéből teljes mértékben levonható legyen, és az abból eredő veszteség pedig valamely következő adózási időszakra átvihető legyen. A tagállamoknak kell – belső jogrendjük igényeit és a 90/435 irányelv 4. cikkének (2) bekezdésében biztosított lehetőséget figyelembe véve – meghatározniuk, hogy milyen módon érik el az ugyanezen cikk (1) bekezdésének első francia bekezdésében előírt eredményt.

Azonban, ha a tagállam a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdésében szereplő mentesítési rendszert választotta, és ha e tagállam szabályozása elvben lehetővé teszi a veszteségek későbbi adóévekre történő átvitelét, az említett rendelkezéssel ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amelynek az a hatása, hogy az anyavállalat átvihető vesztesége a kapott osztalékok mértékében csökken.

3) **Amikor a tagállami jogszabályok a tisztán belső jogi tényállásokra adott megoldásaik tekintetében a közösségi joghoz igazodnak, a tagállami bíróságok és a Bíróság között az EK 234. cikk alapján történt bírói feladatmegosztás keretében kizárólag a tagállami bíróság feladata, hogy a közösségi jogra történő ilyen hivatkozás pontos joghatályát megítélje, mivel a nemzeti jogalkotó által a közösségi jog tisztán belső jogi tényállásokra való alkalmazásával kapcsolatban felállított korlátokat az érintett tagállam joga szerint kell megítélni, következésképpen annak megítélése az érintett tagállam bíróságainak kizárólagos hatáskörébe tartozik.**

4) **Ha valamely tagállam nemzeti szabályozása alapján a harmadik államban letelepedett társaságtól származó osztalékot hátrányosabban kezelik, mint az e tagállamban székhellyel rendelkező társaságtól származó osztalékot, a nemzeti bíróság feladata, hogy – a nemzeti szabályozás tárgyát és az előtte folyamatban lévő ügy tényállását figyelembe véve – megvizsgálja azt, hogy alkalmazandó-e az EK 56. cikk, valamint adott esetben azt, hogy e cikkel ellentétes-e az említett eltérő bánásmód.**

5) Az EK 43. cikkel nem ellentétesek az olyan tagállami jogszabályok, amelyek úgy rendelkeznek, hogy az a valamely tagállamban letelepedett anyavállalat, amely másik tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalatától felosztott nyereséget kap, ezt a nyereséget az adóköteles jövedelméből csak azon nyereség mértékéig vonhatja le, amelyet a nyereségfelosztás időpontja szerinti időszakban szerzett, miközben a szóban forgó felosztott nyereség teljes adómentessége is lehetséges lenne, ha e társaság az érintett másik tagállamban telephelyet létesített volna, feltéve hogy a másik tagállamban alapított társaságoktól származó nyereséget a belföldi illetőségű hasonló társaságoktól származó nyereséghez képest nem kezelik hátrányosan.

Aláírások