

Downloaded via the EU tax law app / web

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2017. május 17. (*)

„Előzetes döntéshozatal – Letelepedés szabadsága – Az anya- és leányvállalatokra vonatkozó irányelv – Adójogszabályok – Társasági adó – Osztalékfizetés – Forrásadó – Kettős adóztatás – »Fairness tax«”

A C-68/15. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Grondwettelijk Hof (alkotmánybíróság, Belgium) a Bírósághoz 2015. február 13-án érkezett, 2015. január 28-i határozatával terjesztett elő az

X

és

a **Ministerraad**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: R. Silva de Lapuerta tanácselnök, E. Regan, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev és C. G. Fernlund (adó) bírák,

előtanácsnok: J. Kokott

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2016. június 22-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- X képviseletében T. Engelen, L. Ketels és P. Renier advocaten,
 - a belga kormány képviseletében J.-C. Halleux, D. Delvaux, M. Jacobs és C. Pochet, meghatalmazotti minőségben,
 - a francia kormány képviseletében D. Colas, M. J.-S. Pilczer és S. Ghiandoni, meghatalmazotti minőségben,
 - az Európai Bizottság képviseletében W. Roels és C. Soulay, meghatalmazotti minőségben,
- a előtanácsnok indítványának a 2016. november 17-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 49. cikknek, valamint a különböz tagállamok anya és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszerér?l szóló, 2011. november 30-i 2011/96/EU tanácsi irányelv (HL 2011. L 345., 8. o.; a továbbiakban: anya és leányvállalatokra vonatkozó irányelv) 4. cikke (3) bekezdésének és 5. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az X és a Ministerraad (minisztertanács, Belgium) között a nemzeti jog azon rendelkezéseinek megsemmisítése iránti kereset tárgyában folyamatban lév? jogvitában terjesztették el?, amely a társasági adótól és a külföldi illet?ség? személyek adójától eltér?, *fairness tax* elnevezés? adót vezet be, amely ezen adó alanyává teszi a belföldi és külföldi illet?ség? társaságokat, amennyiben azok olyan osztalékokat fizetnek ki, amelyeket a nemzeti adójog szerinti bizonyos adókedvezmények igénybevétele folytán nem számítanak be a végleges adóköteles eredményükbe.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 Az anya és leányvállalatokra vonatkozó irányelv (3) preambulumbekzdéséb?l következ?en ezen irányelvnek az a célja, hogy a leányvállalatok által anyavállalataik számára kifizetett osztalékokat és más nyereségfelosztásokat mentesítse a forrásadók alól, és kiküszöbölje e jövedelmeknek az anyavállalat szintjén történ? kett?s adóztatását.

4 Ezen irányelv (7) és (9) preambulumbekzdése a következ?képpen szól:

„(7) Ha egy anyavállalat a leányvállalatával való társulása értelmében megosztott nyereséget kap, az anyavállalat szerint illetékes tagállamnak tartózkodnia kell az ilyen nyereség adóztatásától, vagy az ilyen nyereség adóztatásánál fel kell hatalmaznia az anyavállalatot, hogy az e nyereségre jutó adó összegét a leányvállalat által megfizetett társasági adóval csökkentse.

[...]

(9) Az anyavállalat állandó telephelyének járó nyereségfelosztások kifizetését, illetve az ilyen kifizetés átvételét ugyanolyan bánásmódban kell részesíteni, mint amelyet a leányvállalat és az anyavállalat viszonyában alkalmaznak. [...]

5 Az említett irányelv 4. cikkének (1) és (3) bekezdése elírja:

„(1) Ha az anyavállalat vagy állandó telephelye – az anyavállalatnak a leányvállalatával fennálló kapcsolatára tekintettel – felosztott nyereséget kap, az anyavállalat állama és az állandó telephely állama, kivéve ha a leányvállalatot felszámolták: [helyesen: Ha az anyavállalat vagy állandó telephelye az anyavállalatnak a leányvállalatában fennálló részesedésére tekintettel – nem a leányvállalat felszámolásából származó – felosztott nyereséget kap, az anyavállalat állama és az állandó telephely állama:]

a) tartózkodik az ilyen nyereség adóztatásától, vagy

b) adóztatja az ilyen nyereséget, miközben felhatalmazza az anyavállalatot és az állandó telephelyet, hogy levonja a fizetend? adó összegéb?l az ilyen nyereségre jutó és a leányvállalat, illetve a vállalati láncban lejjebb elhelyezked? leányvállalatok által megfizetett társasági adót a megfelel? fizetend? adó összegéig, azzal a feltétellel, hogy a vállalat és a láncban lejjebb

elhelyezked? leányvállalat a lánc minden szintjén a 2. cikkben megállapított fogalom meghatározással azonos, és megfelel a 3. cikkben meghatározott követelményeknek.

[...]

(3) Minden tagállam fenntartja 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.

6 Az anya- és leányvállalatokra vonatkozó irányelv 5. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Azon felosztott nyereség, amelyet a leányvállalat juttat az anyavállalata számára, mentesül a forrásadó alól.”

A belga jog

7 A 2013. július 30-ai wet houdende diverse bepalingen (az egyes rendelkezések megállapításáról szóló törvény; Belgisch Staatsblad, 2013. augusztus 1.) módosította a wetboek van de inkomstenbelastingen 1992-t (a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvénykönyv; a továbbiakban: CIR 92-t). Az e törvény 15. fejezetében szereplő 2. szakasz 1. alszakasza a „Fairness tax” címet viseli. Ezen alszakaszt a wet houdende diverse bepalingen 43–51. cikke alkotja, amely módosította a CIR 92 198., 207., 218., 219b., 233., 246., 275. és 463a. cikkét.

8 A CIR 92 198. cikke 1. §-ának 1. bekezdése értelmében:

„Nem minősül működési költségnek:

1. a társasági adó, ideértve a 219a-219b. cikk alapján fizetendő különadókat, a társasági adó terhére megfizetett összegek, és a jövedelem fizetésére kötelezett által a jogosult helyett a 261. cikk megsértésével megfizetett forrásadó, ide nem értve a 219. cikk alapján fizetendő különadót”.

9 E törvénykönyv 207. cikkének (2) bekezdése elírja:

„E levonások vagy az adózási időszakra vonatkozó veszteséggel való kompenzáció egyike sem vonható le a 79. cikk szerinti rendkívüli vagy ellenszolgáltatás nélküli kedvezményekből származó eredményből, sem az 53. cikk 24. pontja szerinti pénzügyi vagy bármely más kapott elnyökből, sem pedig a társaságnak a 219. cikk értelmében nem igazolt költségei vagy a társaság által kapott bármely elny után megállapított speciális különadó adóalapjából, sem azon nyereségből, amelyet a 198. cikk 1. §-ának 9. és 12. pontja szerinti költségek terhelnek, sem a 194c. cikk 2. §-a 4. bekezdésének a megsértéséből származó vagy a 194c. cikk 4. §-a szerinti nyereségből, sem a 217. cikk 3. bekezdése szerinti tőkennyereségből, sem pedig a 219b. cikk szerinti osztalékból.”

10 Az említett törvénykönyv 218. cikke 1. §-ának a szövege a következőképpen szól:

„A 215–217. cikknek megfelelően számított adót és a 219b. cikk szerinti különadót adott esetben meg kell növelni, amint azt a személyi jövedelemadó területén a 157–168. cikk elírja, amennyiben az elfizetésre nem vagy nem kell mértékben került sor.

A 160. és 165. cikktől eltérve a növelés 90%-ban való korlátozása és az államnak fizetendő adó kiszámítására szolgáló adóalap 106%-ra való növelése ugyanakkor nem alkalmazandó.”

11 E törvénykönyv 219b. cikke elírja:

„1. § Azon adómegállapítási időszak tekintetében, amelynek során az osztalékokat a 18. cikk 1. §-ának 1–2b. bekezdése alapján kifizetik, a következő bekezdésekben foglalt rendelkezések alapján különadó bevezetésére és megállapítására kerül sor.

E különadó független és adott esetben kiegészítő jellegű azon többi adónemhez képest, amelyet a jelen törvénykönyv más rendelkezései alapján vagy adott esetben különös jogszabályi rendelkezések végrehajtása keretében kell megfizetni.

2. § E különadó alapjának a kiszámítása során a kiindulópont az adózási időszak vonatkozásában kifizetett bruttó osztalék és a ténylegesen a 215. és 216. cikk szerinti társaságiadókötelezettség alá tartozó végleges adóköteles eredmény közötti pozitív különbség.

3. § Az így megállapított adóalapot csökkentik a kifizetett osztalék korábbi időpontban, és legkésőbb a 2014-es adóévben adóztatott céltartalékokból származó részével. E csökkentés alkalmazásában a már megadóztatott céltartalékok figyelembevételére elsődlegesen a legutóbb képzett céltartalékok tekintetében kerül sor.

A 2014-es adóév vonatkozásában az ugyanezen adóévben kifizetett osztalékok ugyanezen adóévben adóztatott céltartalékként soha nem vehetők figyelembe.

4. § Ezt követően a kapott eredmény felső határát olyan százalékos értéknek megfelelően határozzák meg, amely az alábbiak közötti arányt fejezi ki:

- egyrészt a számlálóban az adózási időszak vonatkozásában ténylegesen megvalósult veszteségelhatároláslevonás és a kockázati tőkéhez kapcsolódó levonás,
- másrészt a nevezőben az adózási időszak adóköteles eredménye, az adómentes értékcsökkenések, tartalékok és értéknövekedések figyelmen kívül hagyásával.

5. § A fenti bekezdésekkel összhangban meghatározott adóalap semmilyen más módon nem korlátozható vagy csökkenthető.

6. § A különadó mértéke az így kiszámított összeg 5%-a.

7. § Azok a társaságok, amelyek a társaságokról szóló törvénykönyv 15. cikke alapján azon adózási időszakhoz kapcsolódó adóév tekintetében, amelynek során az osztalékok kifizetésre kerültek, kis társaságoknak minősülnek, nem tartoznak az említett különadó hatálya alá.”

12 A CIR 92 233. cikkének 3. §-a kimondja:

„Ezenfelül a 219b. cikkben foglalt szabályok alapján különadó kerül megállapításra. A belga intézmények vonatkozásában ezen intézkedés alkalmazásában »kifizetett osztaléknak« minősül a társaság által kifizetett bruttó osztalék azon része, amely megfelel a belga állandó telephely társaság teljes eredményében betöltött arányának.”

13 E törvénykönyv 246. cikke 1. §-ának 3. bekezdése a következőképpen szól:

„a 218. cikk alkalmazásának sérelme nélkül a 233. cikk 3. §-a szerinti különadó mértéke 15%”.

14 Az említett törvény 463. cikke 1. §-ának 1. bekezdése elírja:

„Kiegészít? válsághozzájárulás címén az állam kizárólagos javára 3 pótdó kerül kivetésre:

1. a társasági adó, a 220. cikk 2. és 3. bekezdése szerinti jogi személyekre kivetett adó, a 227. cikk 2. és 3. bekezdése szerinti adóalanyok tekintetében pedig, a külföldi államok és azok politikai alegységei vagy helyi hatóságai kivételével, a külföldi illet?ség? adóalanyokra kivetett adó, ideértve a 219a. cikk a 219b. cikk és a 246. cikk 1. §?ának 2. és 3. bekezdése szerinti különadókat; a kiegészít? válsághozzájárulás ezen meghatározott adók alapján kerül kiszámításra:

– a 218. és 226. cikkben, valamint a 246. cikk 1. §?ának 1. bekezdésében és 2. §?ában érintett el?legek, a forrásadók, a külföldi adó átalány része, valamint a 134. és a 277. cikkben érintett adójóváírások levonása el?tt;

– az el?leg megfizetésének elmaradása vagy nem kell? mérték? megfizetése esetére az 1. albekezdésben el?írt adókiegészítés alkalmazása el?tt”.

15 Ugyanezen törvénykönyv 275. cikkének 4. §?a a következ?képpen szól:

„A király a Conseil des ministres [minisztertanács] által megtárgyalt rendeletben megemelheti a 3. §?ban el?írt százalékos mértéket a jelen cikk szerinti munkáltatók vonatkozásában, amelyek vagy a társaságokról szóló törvénykönyv 15. cikke szerinti kis társaságoknak min?sülnek, vagy olyan természetes személyek, amelyek *mutatis mutandis* megfelelnek az említett 15. cikkben foglalt feltételeknek. A király, amennyiben a jogalkotó ülészik, azonnal, egyéb esetben a következ? ülészak megnyitását követ?en törvényjavaslatot terjeszt a jogalkotó elé a jelen § értelmében elfogadott rendeletek jóváhagyása érdekében.”

16 Az egyes rendelkezések megállapításáról szóló törvény 2013. július 30?i törvény 51. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„A 43–49. cikk a 2014?es adóévt?l kezd?d?en lép hatályba.

A 2013. június 28?tól kezd?d?en a pénzügyi év lezárásáig végrehajtott módosítások egyike sem bír jelent?séggel a jelen albekezdésben elfogadott intézkedések alkalmazása tekintetében.

Az 50. cikk a 2014. január 1?je után kifizetett vagy megállapított díjazásokra alkalmazható.”

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés

17 Keresetlevelében X a *fairness taxet* bevezet? nemzeti jogszabályi rendelkezés megsemmisítése iránti kérelemmel fordult a Grondwettelijk Hofhoz (alkotmánybíróság, Belgium).

18 A kérdést el?terjeszt? bíróság el?adja, hogy *fairness tax* a társasági adótól és a külföldi illet?ség? adóalanyokra kivetett adótól eltér? különadó, amelynek szabályait az egyes rendelkezések megállapításáról szóló 2013. július 30?i törvény 43–51. cikke írja el?. A *fairness tax* akkor alkalmazandó, ha ugyanazon adómegállapítási id?szakban osztalékfizetésre kerül sor, a nemzeti adószabályozásban el?írt különböz? levonások alkalmazása folytán pedig egyúttal teljes egészében vagy részben csökken a társaság adóeredménye.

19 E 43–51. cikk megsemmisítésére irányuló keresetében X el?ször is arra hivatkozik, hogy a *fairness tax* a letelepedési szabadság korlátozásának min?sül, mivel akadályozza a külföldi társaságokat abban, hogy szabadon megválaszthassák azon jogi formát, amelyben a belgiumi gazdasági tevékenységüket folytatni kívánják.

20 Ugyanis az olyan külföldi illet?ség? társaság, amelyek leányvállalat útján folytat gazdasági

tevékenységet Belgiumban, csak akkor kerül közvetetten a *fairness tax* hatálya alá, ha e leányvállalat e társaság részére ténylegesen osztalékot fizet ki a nyeresége után, függetlenül attól, hogy e külföldi illetőség? társaság maga egyébként fizet?e osztalékot, vagy sem.

21 Ezzel szemben amennyiben valamely külföldi illetőség? társaság állandó telephely útján folytat gazdasági tevékenységet Belgiumban, a *fairness tax* hatálya alá tartozik, amennyiben ? maga osztalékot fizet, függetlenül attól, hogy e telephely nyeresége e társasághoz került?e, vagy hogy e nyereséget Belgiumban céltartalékba helyezték?e, vagy sem, vagy ott újra befektetésre került?e, vagy sem. Az említett társaság adóalapja így szintén magában foglalhatja az általa Belgiumon kívül elért nyereséget kizárólag azon az alapon, hogy e társaság Belgiumban állandó telephellyel rendelkezik.

22 Ezenfelül a *fairness tax* továbbá a Belgiumban állandó telephely útján gazdasági tevékenységet folytató külföldi illetőség? társaságok és a belföldi illetőség? társaságok közötti állampolgárságon alapuló hátrányos megkülönböztetésnek min?sül, mivel a külföldi illetőség? társaságok ezen adó hatálya alá tartozhatnak, még ha a Belgiumban található állandó telephelyükön keletkezett nyereség egésze Belgiumban céltartalékba kerül vagy ott kerül újra befektetésre, míg nem ez a helyzet, amennyiben a belföldi illetőség? társaság a teljes nyereségét e tagállamban céltartalékba helyezi vagy ismételten itt fekteti be.

23 A minisztertanács úgy véli, hogy az állítólagos eltér? bánásmód az állandó telephely egyedi sajátosságaiból következik, mivel, ellentétben valamely leányvállalattal, az állandó telephely a maga részére nem fizethet ki osztalékot.

24 Ami a Belgiumban állandó telephely útján gazdasági tevékenységet folytató külföldi illetőség? társaságok és a belföldi illetőség? társaságok közötti állítólagos állampolgárságon alapuló hátrányos megkülönböztetést illeti, a minisztertanács rámutat arra, hogy a szóban forgó szabályozás az esetleges hátrányos megkülönböztetés elkerülése érdekében a külföldi illetőség? társaságok *fairness tax* adóalapjának megállapításához fiktív osztalék kiszámítását írja el?. E szabályozás ennél fogva nem valósít meg semmilyen eltér? bánásmódot, hanem a körülményekhez igazodik.

25 Másodszor, X álláspontja szerint a *fairness taxet* forrásadónak kell tekinteni, mivel a leányvállalat által az anyavállalata számára fizetett nyereségre vetik ki, ebb?l következ?en pedig az ellentétes az anya? és leányvállalatokra vonatkozó irányelv 5. cikkével, amelynek értelmében azon felosztott nyereség, amelyet a leányvállalat juttat az anyavállalata számára, mentesül a forrásadó alól.

26 A minisztertanács úgy véli, hogy a *fairness tax* nem rejtett forrásadó, hanem a felosztott nyereség alapján kiszámított különadó, amely nyereség nem jelenik meg a leányvállalat adóköteles eredményében, mivel abból a kockázati t?ke és/vagy a korábbi veszteségek levonásra kerülnek.

27 Harmadszor, X úgy véli, hogy a *fairness tax* azzal a következménnyel járhat, hogy az anya? és leányvállalatokra vonatkozó irányelv hatálya alá tartozó nyereségre az ezen irányelv 4. cikkének (3) bekezdésében el?írt 5%-os korlátot meghaladó mérték? adót vetnek ki.

28 Ugyanis a nyereség 95%-ának mentesítése csak akkor alkalmazható, ha a kapott nyereség még abban az évben azonnal kifizetésre kerül. Ha e nyereség valamely kés?bbi évben kerül kifizetésre, az az 5%-ot meghaladó részében eshet a *fairness tax* hatálya alá, mivel az arányossági tényező kizárólag az adott évi nyereséget és a kockázati t?ke ezen összegre alkalmazott levonását és/vagy az ezen évben elhatárolt veszteségek levonását veszi figyelembe.

29 A minisztertanács véleménye szerint az anyavállalat stratégiai döntése, hogy sor kerül-e nyereségfelosztásra, vagy sem. A *fairness tax* ugyanazon társaság tekintetében a kifizetett osztalék összege, a kockázati tőke levonásának alkalmazása és az adóköteles eredmény függvényében minden egyes adóévben eltérő lesz, tehát nem jár azzal a következménnyel, hogy az osztalék az 5%-os korlátot meghaladó részében ezen adó hatálya alá kerül.

30 E körülmények között a Grondwettelijk Hof (alkotmánybíróság, Belgium) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 49. cikket, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint:

a) a más tagállambeli székhellyel és belgiumi állandó telephellyel rendelkező társaságok adókötelezettség alá tartoznak, ha a társaság végleges adóköteles eredményébe be nem számított nyereségek felosztását határozzák el, függetlenül attól, hogy az anyavállalat kapott-e nyereséget a belgiumi állandó telephelytől, míg a más tagállambeli székhellyel és belga leányvállalattal rendelkező társaságok nem tartoznak ilyen adókötelezettség alá, ha a társaság végleges adóköteles eredményébe be nem számított nyereségek felosztását határozzák el, függetlenül attól, hogy a leányvállalat fizetett-e osztalékot, vagy sem;

b) a más tagállambeli székhellyel és belgiumi állandó telephellyel rendelkező társaságok a teljes belgiumi nyereség céltartalékba helyezése esetén adókötelezettség alá tartoznak, ha a társaság végleges adóköteles eredményébe be nem számított nyereségek felosztását határozzák el, míg a belga társaságok a teljes nyereség céltartalékba helyezése esetén nem tartoznak ilyen adókötelezettség alá?

2) Úgy kell-e értelmezni az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 5. cikkét, hogy forrásadóról van szó akkor, ha valamely nemzeti jogi rendelkezés azt írja elő, hogy abban az esetben, ha a leányvállalat felosztott nyereséget juttat az anyavállalat számára, adókötelezettség áll fenn, mert ugyanabban az adózási időszakban osztalékfizetésre is sor kerül, és az adóköteles eredményt teljes egészében vagy részben csökkentik is a kockázati tőkéhez kapcsolódó levonással és/vagy az elhatárolt adóvesztéssel, míg a nyereség nem lenne adóztatható a nemzeti jogszabályok alapján, ha a leányvállalatnál maradt volna, és azt nem osztották volna fel az anyavállalat számára?

3) Úgy kell-e értelmezni az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikkének (3) bekezdését, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely adót vet ki az osztalékfizetésre, ha e szabályozás eredményeként a társaság adót köteles fizetni az osztalék azon része után, amely meghaladja az irányelv említett 4. cikkének (3) bekezdésében rögzített küszöböt, ha a társaság a kapott osztalékot nem abban az évben fizeti ki, amelyben azt kapta, hanem később, miközben nem ez a helyzet akkor, ha ugyanez a társaság újból kifizeti az osztalékot abban az évben, amelyben azt kapja?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

31 Előzetesen meg kell jegyezni, hogy kérdéseivel a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy összeegyeztethető-e az uniós joggal az alapügyben szóban forgóhoz hasonló tagállami adójogszabályok, amelyeket abban az esetben kell alkalmazni, ha valamely társaság által – legyen szó akár belföldi illetőségű társaságról, ideértve valamely külföldi illetőségű társaság belföldi illetőségű leányvállalatát, vagy valamely, e tagállamban állandó telephely útján tevékenységet folytató külföldi illetőségű társaságról – felosztott nyereség összege bizonyos, az említett tagállam nemzeti adójogszabályaiban előírt adókedvezmények igénybevételét követően

magasabb, mint az ezen társaság által az ugyanezen tagállamban elért végleges adóköteles eredmény.

32 A Bíróság elé terjesztett iratokból kitűnik, hogy ezen adójogszabályok célja az érintett tagállam adóztatási joghatósága alá tartozó olyan jövedelmek megadóztatása, amelyek az ilyen felhasználás folytán anélkül kerültek felosztásra, hogy azokat e tagállamban a belföldi illetőségű társaságok esetében társasági adó, illetve a külföldi illetőségű társaságok esetében külföldi illetőségű adóalanyokra kivetett adó terhelte volna.

33 Ezen iratokból továbbá az következik, hogy az alapügyben szóban forgó adójogszabályok a társasági adótól és a külföldi illetőségű adóalanyokra kivetett adótól eltérő különadó formáját öltik, amelynek mértéke 5,15%. E különadó adóalapja egyrészt az adózási időszak vonatkozásában kifizetett bruttó osztalék, másrészt pedig a ténylegesen a rendes társaságiadókulcs alá tartozó végleges adóköteles eredmény közötti pozitív különbség. Az így megállapított adóalapot csökkentik a kifizetett osztalék korábbi időpontban, és legkésőbb a 2014-es adóévben adóztatott céltartalékokból származó részével. A kapott eredmény felső határát egy olyan törtet magában foglaló együttható határozza meg, amely a számlálóban szereplő kockázati tőkéhez kapcsolódó levonás és/vagy az adózási időszak vonatkozásában megvalósult veszteségelhatároláslevonás és a nevezőben szereplő adózási időszak adóköteles eredménye közötti arányt fejezi ki.

34 Az adóalapnak a külföldi illetőségű társaságok tekintetében való kiszámítása érdekében ezen adójogszabályok „fiktív osztalék” kiszámítását írják elő. Ilyen esetben a „kifizetett osztalék” a külföldi illetőségű társaság által kifizetett bruttó osztalék azon része, amely megfelel a belga állandó telephely társaság teljes eredményében az e társaság számviteli eredménye pozitív része által betöltött arányának.

Az első kérdésről

35 Az e tekintetben előterjesztett kérdés megválaszolása érdekében előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a társaságok székhelye, a természetes személyek állampolgárságához hasonlóan, arra szolgál, hogy meghatározza valamely állam jogrendjéhez való tartozásukat (lásd többek között: 1986. január 28-ai Bizottság kontra Franciaország ítélet, 270/83, EU:C:1986:37, 18. pont; 2000. december 14-ai AMID-ítélet, C-141/99, EU:C:2000:696, 20. pont).

36 Ebből következően az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti adójogszabályoknak egyrészt valamely külföldi illetőségű társaság belföldi illetékességű leányvállalatára, másrészt pedig az ilyen társaság belföldi illetőségű állandó telephelyére történő alkalmazása egy belföldi illetékességű, illetve egy külföldi illetőségű társaság adójogi kezelésére vonatkozik.

37 Márpedig a jelen ügyben nem vitatott, hogy a szóban forgó belga adószabályozás azonos módon kezeli a belföldi illetőségű társaságokat, ideértve a külföldi illetőségű társaságok belföldi illetőségű leányvállalatait, a külföldi illetékességű társaságokkal, mivel ezen összes társaság a *fairness tax* hatálya alá tartozik, amennyiben a részükre a jelen ítélet 31. és 32. pontjában meghatározott körülmények között osztalék kifizetésére kerül sor.

38 E körülmények között az előterjesztett kérdést akként kell értelmezni, hogy az arra irányul, hogy a letelepedés szabadságát úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló tagállami adószabályozás, amelynek értelmében mind az e tagállamban állandó telephely útján gazdasági tevékenységet folytató külföldi illetőségű társaságok, mind a belföldi illetőségű társaságok, ideértve a külföldi illetőségű társaságok belföldi illetőségű leányvállalatait, a *fairness tax*hez hasonló adó hatálya alá tartoznak, amennyiben e társaságok részükre olyan osztalékok kifizetésére kerül sor, amelyek a nemzeti adójog szerinti bizonyos adókedvezmények igénybevétele folytán nem számítanak be a végleges adóköteles

eredményükbe.

39 A letelepedés szabadsága, amelyet az EUMSZ 49. cikk elismer az Európai Unió állampolgárai számára, magában foglalja a jogot a gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására, vállalkozások alapítására és irányítására a letelepedés szerinti tagállam joga által a saját állampolgáira elírtakkal azonos feltételek szerint. Az EUMSZ 54. cikknek megfelelően magában foglalja, hogy a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye az Európai Unió területén van, jogosultak tevékenységüket az érintett tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselőlet útján gyakorolni (2014. július 17-ii Nordea Bank Danmark ítélet, C-48/13, EU:C:2014:2087, 17. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 A fogadó tagállam területén való bánásmódot illetően a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy az EUMSZ 49. cikk első bekezdésének második mondata kifejezetten meghagyja a gazdasági szereplők számára annak lehetőségét, hogy szabadon válasszák meg azt a jogi formát, amelyet megfelelőnek találnak más tagállamban kifejtett tevékenységükhöz, ezt a szabad választási lehetőséget nem korlátozhatják a fogadó tagállamban hátrányosan megkülönböztető jellegű adójogi rendelkezések (2009. június 4-ii KBC Bank és Beleggen, Risicokapitaal, Beheer végzés, C-439/07 és C-499/07, EU:C:2009:339, 77. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 Az adójogi rendelkezéseket illetően a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy az egyes tagállamok hatáskörébe tartozik a nyereség megadóztatására vonatkozó adórendszerüknek az uniós jog tiszteletben tartásával történő kialakítása, amennyiben e nyereség az érintett tagállam adóztatási joghatósága alá tartozik. Ebből következően a fogadó tagállam szabadon állapíthatja meg az e tagállamban működő társaságok különböző letelepedési formáira alkalmazandó adókötelezettséget keletkeztető tény, adóalap, valamint adómértéket, feltéve hogy a belföldi illetőségű társaságokkal összehasonlítható helyzetben lévő külföldi telephelyekkel szemben olyan bánásmódot biztosít, amely nem hátrányosan megkülönböztető (lásd ebben az értelemben: 2006. december 12-ii Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, C-446/04, EU:C:2006:774, 47. pont; 2008. június 26-ii Burda ítélet, C-284/06, EU:C:2008:365, 86. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

42 Hátrányos megkülönböztetés csak abban az esetben merülhet fel, ha összehasonlítható helyzetekre eltérő szabályokat, illetve eltérő helyzetekre azonos szabályokat alkalmaznak (1995. február 14-ii Schumacker ítélet, C-279/93, EU:C:1995:31, 30. pont; 2011. december 1-jei Bizottság kontra Magyarország ítélet, C-253/09, EU:C:2011:795, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

43 A jelen ügyben nem vitatott, hogy a Belgiumban állandó telephely útján gazdasági tevékenységet folytató külföldi illetőségű társaságok és a belföldi illetőségű társaságok, ideértve a külföldi illetőségű társaságok belföldi illetőségű leányvállalatait, főszabály szerint azonos adójogi bánásmód alá esnek, mivel a *fairness tax* hatálya alá tartoznak, amennyiben részükre olyan osztalék kifizetésére kerül sor, amely a nemzeti adójog szerinti bizonyos adókedvezmények igénybevétele folytán nem számít be a végleges adóköteles eredményükbe.

44 Ugyanakkor mivel a Bíróság elé terjesztett iratokból az következik, hogy eltérően valamely olyan belföldi illetőségű társaságtól, amely a világszinten elért jövedelme tekintetében minősül a társasági adó alanyának, valamely Belgiumban állandó telephely útján gazdasági tevékenységet folytató külföldi illetőségű társaság csak azon nyereség tekintetében tartozik a társasági adó hatálya alá, amelyet ezen állandó telephely elért, más lenne a helyzet, és a szóban forgó szabályozás ebben az esetben a letelepedés szabadsága korlátozásának minősülne, ha a *fairness tax*

adóalapja meghatározásának módja ténylegesen azt eredményezné, hogy e külföldi illetőség? társaságokat a belföldi illetőség? társaságokhoz képest hátrányosabb bánásmódban részesítenék.

45 A belga kormány álláspontja szerint azzal, hogy az alapügyben szóban forgó adószabályozás fiktív osztalék kiszámítását írja el? az ilyen külföldi illetőség? társaságot terhel? *fairness tax* adóalapjának megállapítása érdekében, figyelembe veszi e különbséget az adóalap kiszámításának módja tekintetében, ebb?l következ?en pedig az esetleges hátrányos megkülönböztetés elkerülésére irányul.

46 X és az Európai Bizottság ezzel szemben úgy véli, hogy e számítási mód magasabb adóterhekhez vezethet a külföldi illetőség? társaságok tekintetében. E tekintetben egyrészt X arra hivatkozik, hogy bizonyos helyzetekben az említett számítási mód ahhoz vezet, hogy e külföldi illetőség? társaságot a belga állandó telephely által elérten kívüli nyeresége után is megadóztatják. Másrészt a Bizottság megjegyzi, hogy a belföldi illetőség? társaságok, ideértve a külföldi illetőség? társaságok belföldi illetőség? leányvállalatait, csak abban az esetben tartoznak a *fairness tax* hatálya alá, amennyiben részük?l ténylegesen osztalékfizetésre kerül sor, míg az érintett tagállamban állandó telephely útján gazdasági tevékenységet folytató külföldi illetőség? társaság abban az esetben tartozik ezen adó hatálya alá, ha a részér?l osztalékfizetésre kerül sor, még akkor is, ha ezen állandó telephely nyeresége nem képezi részét az ezen külföldi illetőség? társaság által kifizetett osztaléknak.

47 A jelen ügyben a nemzeti jog értelmezésére kizárólagos hatáskörrel rendelke? kérdést el?terjeszt? bíróság feladata, hogy az alapügyben szóban forgó adójogszabályok összes körülményére és a nemzeti adószabályozás egészére figyelemmel vizsgálja meg, hogy az adóalap kiszámítási módja minden helyzetben ahhoz vezet?e, hogy a Belgiumban állandó telephely útján gazdasági tevékenységet folytató külföldi illetőség? társasággal szemben tanúsított adójogi bánásmód kevésbé kedvez?, mint az a bánásmód, amely alá a belföldi illetőség? társaság esik (lásd ebben az értelemben: 2015. szeptember 17?i Miljoen és társai ítélet, C?10/14, C?14/14 és C?17/14, EU:C:2015:608, 48. pont).

48 E vizsgálat során a kérdést el?terjeszt? bíróságnak figyelemmel kell lennie arra a körülményre, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozás célja azon belga adóztatási joghatóság alá es? nyereség megadóztatása, amely kifizetésre került, de amely felett e tagállam a nemzeti adójog szerinti bizonyos adókedvezmények igénybevétele folytán nem gyakorolta ezen adóztatási joghatóságot. Ennélfogva abban a helyzetben, amelyben valamely külföldi illetőség? társaság adóalapjának a kiszámítási módja ahhoz vezet, hogy e társaságot még azon nyereség után is megadóztatják, amely nem tartozik e tagállam adóztatási joghatósága alá, az említett külföldi illetőség? társaság kedvez?tlenebb bánásmódban részesül, mint a belföldi illetőség? társaság.

49 Ha e vizsgálat arra az eredményre vezet, hogy ilyen bánásmód áll fenn, akkor meg kell állapítani, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló adójogi szabályozás a letelepedés szabadsága korlátozásának min?sül.

50 Az ilyen korlátozás csak akkor fogadható el, ha olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze, vagy ha azt közérdeken alapuló kényszerít? indokok igazolják (2014. július 17?i Nordea Bank Danmark ítélet, C?48/13, EU:C:2014:2087, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

51 Emlékeztetni kell arra, hogy annak vizsgálata során, hogy valamely határon átnyúló helyzet összehasonlítható?e valamely bels? helyzettel, vagy sem, figyelembe kell venni a kérdéses nemzeti adójogi szabályozás célját (2012. november 8?i Bizottság kontra Finnország ítélet, C?342/10, EU:C:2016:688, 36. pont; 2016. június 2?i Pensioenfonds Metaal en Techniek ítélet,

C?252/14, EU:C:2012:402, 48. pont).

52 Márpedig mivel a fogadó tagállam adójogi szabályozása annak elkerülésére irányul, hogy az ezen államban keletkezett nyereséget a nemzeti adójog szerinti bizonyos adókedvezmények igénybevétele folytán ne lehessen anélkül kifizetni, hogy azt az adóalanynál megadóztatnák, az említett tagállamban állandó telephely útján gazdasági tevékenységet folytató külföldi illet?ség? adóalany helyzete összehasonlítható a belföldi illet?ség? adóalany helyzetével. Ugyanis ezen adójogi szabályozás a két esetben arra irányul, hogy ugyanezen tagállam a joghatósága alá tartozó nyereségek felett gyakorolhassa adóztatási joghatóságát (lásd ebben az értelemben: 2006. november 14?i Kerckhaert és Morres ítélet, C?513/04, EU:C:2006:713, 19. pont; 2014. szeptember 3?i Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C?127/12, nem tették közzé, EU:C:2014:2130, 77. és 78. pont).

53 Ebb?l következ?en, az alapügyben szóban forgó szabályozásra tekintettel a Belgiumban állandó telephely útján gazdasági tevékenységet folytató külföldi illet?ség? társaság helyzete összehasonlítható a belföldi illet?ség? társaságnak a helyzetével, ideértve a külföldi illetékesség? társaságok belföldi illetékesség? leányvállalatait.

54 A korlátozást ezért csak a közérdeken alapuló kényszerít? indok igazolhatja. Azonban ebben az esetben is szükséges, hogy a korlátozás alkalmas legyen az általa elérni kívánt cél megvalósításának biztosítására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket (2014. július 17?i Nordea Bank Danmark ítélet, C?48/13, EU:C:2014:2087, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

55 A belga kormány arra hivatkozott, hogy e szabadság esetleges korlátozását két közérdeken alapuló kényszerít? indok igazolhatja, nevezetesen az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának biztosítására és a visszaélésekkel szembeni küzdelemre irányuló célok.

56 E tekintetben elegend? annak megállapítása, hogy jóllehet e két cél olyan közérdeken alapuló kényszerít? indoknak min?sül, amely igazolhatja a Szerz?dés által biztosított alapvet? szabadságok korlátozását (lásd: 2012. július 5?i SIAT ítélet, C?318/10, EU:C:2012:415, 36. és 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), az alapügyben szóban forgó szabályozás nem alkalmas megvalósításuk biztosítására, ily módon az említett célok az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetben nem igazolhatják a letelepedés szabadságának az esetleges korlátozását.

57 Ugyanis, el?ször is, mivel az alapügyben szóban forgó adójogi szabályozás célja a belga adóztatási joghatóság alá tartozó olyan nyereség megadóztatása, amelynek kifizetésére anélkül került sor, hogy e tagállamban azt megadóztatták volna, semmilyen módon nem irányul az adóztatási joghatóságnak a Belga Királyság és valamely másik tagállam közötti megosztására.

58 Másodszor, mivel e szabályozás célja a nemzeti adójog szerinti bizonyos adókedvezmények igénybevétele által kiváltott hatás korlátozása, az önmagában nem irányul visszaélésszer? magatartás fennállásának az elkerülésére.

59 Másrészt egy esetleges korlátozás azzal a körülménnyel sem igazolható, hogy az említett szabályozás bizonyos helyzetekben azt eredményezheti, hogy valamely Belgiumban állandó telephely útján gazdasági tevékenységet folytató külföldi illet?ség? társaságot kedvez?bb módon adóztatják meg, mint a belföldi illet?ség? társaságokat.

60 Ugyanis azt, hogy valamely nemzeti adójogi szabályozás hátrányos helyzetbe hozza a külföldi illet?ség? társaságokat, nem ellensúlyozza az a körülmény, hogy más helyzetekben

ugyanezen szabályozás az ugyanilyen típusú társaságokkal szemben kedvezőbb bánásmódot eredményezhet (lásd ebben az értelemben: 2016. június 2-ii Pensioenfonds Metaal en Techniek ítélet, C-252/14, EU:C:2016:402, 38. és 39. pont).

61 A fenti megállapítások összességére tekintettel az első elterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a letelepedés szabadságát úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló tagállami adószabályozás, amelynek értelmében mind az e tagállamban állandó telephely útján gazdasági tevékenységet folytató külföldi illetőségű társaságok, mind a belföldi illetőségű társaságok, ideértve a külföldi illetőségű társaságok belföldi illetőségű leányvállalatait, a *fairness taxhez* hasonló adó hatálya alá tartoznak, amennyiben e társaságok részéről olyan osztalékok kifizetésére kerül sor, amelyek a nemzeti adójog szerinti bizonyos adókedvezmények igénybevétele folytán nem számítanak be a végleges adóköteles eredményükbe, azzal a feltétellel, hogy ezen adó adóalapja meghatározásának módja ténylegesen nem eredményezi azt, hogy e külföldi illetőségű társaságokat a belföldi illetőségű társaságoknál hátrányosabb bánásmódban részesítik.

A második kérdésről

62 A második kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 5. cikkét, hogy azzal ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló olyan tagállami adójogi szabályozás, amely a *fairness taxhez* hasonló adót ír elő, amelynek a hatálya alá tartoznak az e tagállamban állandó telephely útján gazdasági tevékenységet folytató külföldi illetőségű társaságok, valamint a belföldi illetőségű társaságok, ideértve a külföldi illetőségű társaságok belföldi illetőségű leányvállalatait, amennyiben részükről olyan osztalék kifizetésére kerül sor, amely a nemzeti adójog szerinti bizonyos adókedvezmények igénybevétele folytán nem számít be a végleges adóköteles eredményükbe.

63 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából következően ahhoz, hogy valamely adót az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 5. cikke értelmében vett forrásadónak lehessen tekinteni, három együttes feltételnek kell teljesülnie. Így, elsőször is, az adót az osztalékfizetés helye szerinti tagállamban kifizetett osztalékokra kell kivetni, és az ahhoz kapcsolódó adóztatandó tényállásnak az osztalék vagy részvényből származó más jövedelem kifizetésének kell lennie, másodszer, az adó alapja az ezen részvényekből származó jövedelem, harmadszor pedig ezen részvények az adóalany tulajdonában állnak (lásd analógia útján: 2010. június 24-ii P. Ferrero e C. és General Beverage Europe ítélet, C-338/08 és C-339/08, EU:C:2010:364, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

64 Az alapeljárás feleihez hasonlóan meg kell állapítani, hogy az alapügyben szóban forgó *fairness taxhez* hasonló adó esetében az első két feltétel teljesül. Ugyanis egyrészt az osztalék kifizetése minősül az ezen adóhoz kapcsolódó adóztatandó tényállásnak, másrészt pedig ezen adó adóalapjának a kiszámítása érdekében a kifizetett összeget veszik alapul.

65 Ugyanakkor mivel a *fairness taxhez* hasonló adó alanya nem a részvények tulajdonosa, hanem a kifizető társaság, a harmadik feltétel nem teljesül.

66 Ezen értékelést az X és a Bizottság által előadott érvelés sem kérdőjelezi meg, amely szerint a jelen ügyben a gazdasági megfontolásokon alapuló megközelítést kell előnyben részesíteni. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság a 2008. június 26-ii Burda ítéletben (C-284/06, EU:C:2008:365, 58–62. pont) már kizárta az ilyen megközelítést.

67 Mivel az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 5. cikke értelmében vett forrásadó fennállására vonatkozó harmadik feltétel nem teljesül, az alapügyben szóban forgóhoz hasonló

adó ezen rendelkezés értelmében nem minősülhet forrásadónak.

68 Következésképpen, a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 5. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló olyan tagállami adójogi szabályozás, amely a *fairness tax*hez hasonló adót ír elő, amelynek a hatálya alá tartoznak az e tagállamban állandó telephely útján gazdasági tevékenységet folytató külföldi illetégség társaságok, valamint a belföldi illetégség társaságok, ideértve a külföldi illetégség társaságok belföldi illetégség leányvállalatait, amennyiben részükre olyan osztalék kifizetésére kerül sor, amely a nemzeti adójog szerinti bizonyos adókedvezmények igénybevétele folytán nem számít be a végleges adóköteles eredményükbe.

A harmadik kérdésről

69 A harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikke (1) bekezdésének a) pontját az ugyanezen cikk (3) bekezdésével összefüggésben úgy kell-e értelmezni, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti adójogi szabályozás ellentétes e rendelkezéssel, amennyiben olyan helyzetben, amelyben valamely anyavállalat által a leányvállalatától kapott jövedelem ezen anyavállalat részére csak azon évet követően kerül kifizetésre, amelyben azt kapta, e szabályozás azzal a következménnyel jár, hogy e nyereségekre az említett rendelkezésben előírt 5%-os korlátot meghaladó mértékű adót vetnek ki.

70 Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv (3) preambulumbekkezdéséről az következik, hogy ezen irányelv arra irányul, hogy kiküszöbölje a leányvállalatok által az anyavállalataik számára kifizetett osztalékoknak az anyavállalat szintjén történő kettős adóztatását.

71 Ennek érdekében az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikkének (1) bekezdése a tagállamokra bízva, hogy a két rendszer, tudniillik a mentesítésrendszer és a beszámításrendszer közötti választást (lásd ebben az értelemben: 2006. december 12-ii Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, 44. pont). Ugyanis ezen irányelv (7) és (9) preambulumbekkezdésének megfelelően e rendelkezés pontosítja, hogy amennyiben valamely anyavállalat vagy annak állandó telephelye az anyavállalatnak a leányvállalatában fennálló részesedésére tekintettel – nem a leányvállalat felszámolásából származó – felosztott nyereséget kap, az anyavállalat állama és az állandó telephely állama vagy tartózkodik az ilyen nyereség adóztatásától, vagy megadóztatja az ilyen nyereséget, miközben felhatalmazza az anyavállalatot és az állandó telephelyet, hogy levonja a fizetendő adó összegéből az ilyen nyereségre jutó és a leányvállalat, illetve a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalatok által megfizetett adót a megfelelő fizetendő adó összegéig.

72 Mindazonáltal az említett 4. cikk (3) bekezdése úgy rendelkezik, hogy minden tagállam fenntarthatja annak lehetőségét, hogy a részesedéssel kapcsolatos semmilyen fizetési kötelezettséget és a leányvállalat nyereségfelosztásából származó semmilyen veszteséget ne lehessen levonni az anyavállalat adóztatható nyereségéből. E rendelkezésből továbbá az következik, hogy ahol ilyen esetben a részesedésre vonatkozó ügyviteli költségeket átalányösszegként rögzítik, az ilyen összeg nem haladhatja meg a leányvállalat által felosztott nyereség 5%-át.

73 Ily módon ezen irányelv 4. cikke annak elkerülésére irányul, hogy valamely belföldi illetégség anyavállalat részére a külföldi illetégség leányvállalata által kifizetett osztalékokra először a leányvállalat tekintetében annak székhelye szerinti államban, másodszor pedig az anyavállalat tekintetében annak székhelye szerinti államban adót vessenek ki.

74 A jelen ügyben pontosítani kell egyrészt, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az következik, hogy az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv átültetése során a Belga Királyság a mentesítési rendszer alkalmazása mellett döntött. Ezenkívül e tagállam élt az irányelv 4. cikkének (3) bekezdésében biztosított lehetőséggel. A belga anyavállalatok külföldi illetőségű leányvállalataitól származó nyereség 95%-a tehát mentesül az adó alól.

75 Másrészt nem vitatott, hogy amennyiben valamely belföldi illetőségű anyavállalat részére a külföldi illetőségű leányvállalata által kifizetett osztalék ezen anyavállalat részéről csak azon évet követően kerül kifizetésre, amelyben azt kapta, a *fairness tax* azzal a következménnyel jár, hogy e nyereségre a 4. cikk (3) bekezdésében előírt 5%-os korlátot meghaladó mértékű adót vetnek ki, ami következésképpen e nyereség kétszáz adóztatásához vezet.

76 Felmerül tehát a kérdés, hogy az ilyen kétszáz adóztatás ellentétes-e az anya- és leányvállalatokról szóló irányelvvel.

77 A belga és a francia kormány szerint az anyavállalat által a részvényesei részére felosztott nyereség nem tartozik az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikke (a) bekezdése a) pontjának hatálya alá, mivel e rendelkezést kizárólag akkor kell alkalmazni, ha az anyavállalat a leányvállalata által felosztott nyereséget kap.

78 Az ilyen értelmezés, amely sem e rendelkezés szövegéből, sem pedig annak összefüggéseiből vagy céljaiból nem vezethető le, nem fogadható el.

79 Ugyanis, először is, annak előírásával, hogy az anyavállalat szerinti tagállam és az állandó telephely szerinti tagállam „tartózkodik az ilyen nyereség adóztatásától”, az említett rendelkezés megtiltja a tagállamok számára, hogy azok megadóztassák az anyavállalatot vagy annak állandó telephelyét a leányvállalat által az anyavállalata részére felosztott nyereség címén, anélkül hogy különbséget tennének aszerint, hogy e nyereség átvétele vagy annak ismételt felosztása számít az anyavállalat megadóztatásához kapcsolódó adóztatandó tényállásnak.

80 Másodszor, amint az a jelen ítélet 70. és 71. pontjában említésre került, az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv arra irányul, hogy kiküszöbölje a leányvállalatok által az anyavállalataik számára kifizetett osztalékoknak az anyavállalat szintjén történő kétszáz adóztatását. Márpedig az, hogy az anyavállalat szerinti tagállam e nyereséget e társaság tekintetében annak ismételt felosztása során megadóztatja, aminek eredményeképpen az említett nyereségre az ezen irányelv 4. cikkének (3) bekezdésében előírt 5%-os korlátot ténylegesen meghaladó mértékű adót vetnek ki, az említett irányelv által tiltott kétszáz adóztatáshoz vezet az említett vállalat szintjén.

81 A 2006. december 12-ii *Test Claimants in the FII Group Litigation* ítélet (C-446/04, EU:C:2006:774) 105. pontja – amint azt a főtanácsnok azt lényegében az indítványának 54. pontjában megjegyzi – nem kérdőjelezi meg e megállapítást, mivel az említett pontban a Bíróság kizárólag a társaságiadóelőleg megfizetéséhez kapcsolódóan az összeg bizonyos kiszámítási módjainak az anya- és leányvállalatokról szóló irányelvvel való összeegyeztethetőségéről nyilatkozott azon eset vonatkozásában, amikor a belföldi illetőségű anyavállalat által a külföldi illetőségű leányvállalatától kapott osztalék ismételten felosztásra kerül, nem pedig az ezen adó ilyen esetben való beszedésének az ezen irányelvvel való összeegyeztethetőségéről.

82 Ebből következően a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikke (1) bekezdésének a) pontját az ugyanezen cikk (3) bekezdésével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti adójogi szabályozás ellentétes e rendelkezéssel, amennyiben olyan helyzetben,

amelyben valamely anyavállalat által a leányvállalatától kapott jövedelem ezen anyavállalat részéről csak azon évet követően kerül kifizetésre, amelyben azt kapta, e szabályozás azzal a következménnyel jár, hogy e nyereségekre az említett rendelkezésben előírt 5%-os korlátot meghaladó mértékű adót vetnek ki.

A költségekről

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

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

- 1) **A letelepedés szabadságát úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló tagállami adószabályozás, amelynek értelmében mind az e tagállamban állandó telephely útján gazdasági tevékenységet folytató külföldi illetőségű társaságok, mind a belföldi illetőségű társaságok, ideértve a külföldi illetőségű társaságok belföldi illetőségű leányvállalatait, a *fairness tax*hez hasonló adó hatálya alá tartoznak, amennyiben e társaságok részéről olyan osztalékok kifizetésére kerül sor, amelyek a nemzeti adójog szerinti bizonyos adókedvezmények igénybevétele folytán nem számítanak be a végleges adóköteles eredményükbe, azzal a feltétellel, hogy ezen adó adóalapja meghatározásának módja ténylegesen nem eredményezi azt, hogy e külföldi illetőségű társaságokat a belföldi illetőségű társaságoknál hátrányosabb bánásmódban részesítik.**
- 2) **A különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 2011. november 30-ai 2011/96/EU tanácsi irányelv 5. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló olyan tagállami adójogi szabályozás, amely a *fairness tax*hez hasonló adót ír elő, amelynek a hatálya alá tartoznak az e tagállamban állandó telephely útján gazdasági tevékenységet folytató külföldi illetőségű társaságok, valamint a belföldi illetőségű társaságok, ideértve a külföldi illetőségű társaságok belföldi illetőségű leányvállalatait, amennyiben részükről olyan osztalék kifizetésére kerül sor, amely a nemzeti adójog szerinti bizonyos adókedvezmények igénybevétele folytán nem számít be a végleges adóköteles eredményükbe.**
- 3) **A 2011/96 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének a) pontját az ugyanezen cikk (3) bekezdésével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti adójogi szabályozás ellentétes e rendelkezéssel, amennyiben olyan helyzetben, amelyben valamely anyavállalat által a leányvállalatától kapott jövedelem ezen anyavállalat részéről csak azon évet követően kerül kifizetésre, amelyben azt kapta, e szabályozás azzal a következménnyel jár, hogy e nyereségekre az említett rendelkezésben előírt 5%-os korlátot meghaladó mértékű adót vetnek ki.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: holland.