

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2019. december 19.(\*)

„Elzeter döntéshozatal – A különböz? tagállamok anya? és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszere – 90/435/EGK irányelv – A kett?s adóztatás megel?zése – A 4. cikk (1) bekezdésének els? francia bekezdése – A kapott nyereség adóztatásának tilalma – A leányvállalat által juttatott osztalékok beszámítása az anyavállalat adóalapjába – A kapott osztalék levonása az anyavállalat adóalapjából és a többlet id?beli korlátozás nélküli átvitele a következ? adóévekre – A nyereségekre vonatkozó adólevonások rendje – Adóel?ny elvesztése”

A C?389/18. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeter döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a tribunal de première instance francophone de Bruxelles (brüsszeli francia nyelv? els?fokú bíróság, Belgium) a Bírósághoz 2018. június 13?án érkezett, 2018. január 26?i határozatával terjesztett el?

a **Brussels Securities SA**

és

az **État belge**

között folyamatban lév? eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: P. G. Xuereb tanácselnök, T. von Danwitz (el?adó) és A. Kumin bírák,

f?tanácsnok: H. Saugmandsgaard Øe,

hivatalvezet?: V. Giacobbo?Peyronnel tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra, valamint a 2019. április 4?i és 2019. július 3?i tárgyalásra,

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

- a Brussels Securities SA képviselőjében R. Forestini avocat,
- a belga kormány képviselőjében C. Pochet, P. Cottin és J.?C. Halleux, meghatalmazotti min?ségben, valamint G. Vercauteren szakért?,
- az Európai Bizottság képviselőjében W. Roels és N. Gossement, meghatalmazotti min?ségben

a f?tanácsnok indítványának a 2019. szeptember 5?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

## Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem a 2003. december 22-i 2003/123/EK tanácsi irányelvvel (HL 2004. L 7., 41. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 2. kötet, 3. o.) módosított, a különböz tagállamok anya és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv (HL 2004. L 225., 6. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.; a továbbiakban: 90/435 irányelv) 4. cikke (1) bekezdésének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Brussels Securities SA és az État belge (belga állam) között azon elszámolási rend tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették el, amely szerint a levonható jövedelmeket le kell vonni az adóköteles nyereségből.

## Jogi háttér

### Az uniós jog

3 A 90/435 irányelv harmadik preambulumbekzdése értelmében:

„mivel a különböz tagállamokban működő anyavállalatok és leányvállalataik közötti kapcsolatokat szabályozó jelenlegi adóügyi rendelkezések tagállamonként észrevehetően különbözök, és általában kevésbé elnyösek azoknál, amelyeket az ugyanazon tagállamban működő anyavállalatokra és ezek leányvállalataira lehet alkalmazni; mivel a különböz tagállamok társaságai közötti együttműködés ezért hátrányban van az ugyanazon tagállam vállalatai közötti együttműködéssel összehasonlítva; mivel szükséges e hátrány kiküszöbölése egy közös rendszer bevezetésével annak érdekében, hogy megkönnyítsék a társaságok csoportosulását [helyesen: közösségi szintű csoportosulását].”

4 Ezen irányelv 4. cikke így szól:

„(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:]

- tartózkodik az ilyen nyereség adóztatásától, vagy
- adóztatja 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 társasági adót a megfelelő fizetendő adó összegéig, azzal a feltétellel, hogy a vállalat és a láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalat a lánc minden szintjén megfelel a 2. és 3. cikkben meghatározott követelményeknek.

[...]

(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 általánosságként rögzítik, a rögzített összeg nem haladhatja meg a leányvállalat által felosztott nyereség 5%-át.

[...]

5 A 90/435 irányelvet hatályon kívül helyezte a különböző tagállamok anyai és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 2011. november 30-i 2011/96/EU tanácsi irányelv (HL 2011. L 345., 8. o.), amely 2012. január 18-án lépett hatályba. Az alapügy tényállásának időpontjára figyelemmel azonban, időbeli hatályát tekintve a 90/435 irányelvet kell alkalmazni.

### **A belga jog**

6 A jövedelemadóról szóló 1992. évi törvénykönyvnek a 2011. adóévben hatályos változata (a továbbiakban: CIR 1992) 202. cikke a véglegesen adózott jövedelem (a továbbiakban: RDT) rendszerét illetően elírja:

„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 átruházásából vagy a társaság vagyonának teljes vagy részleges felosztásából származik;

[...]

2. § Az 1. § 1. és 2. pontjában említett jövedelmek, kivéve, ha a 211. cikk (2) bekezdése 3. bekezdése, vagy az Európai Unió valamely más tagállamában hasonló hatással járó rendelkezések alkalmazásából többlet ered, csak akkor vonható le, ha:

1.° az osztalékfizetésről szóló határozat meghozatalának vagy az osztalék kifizetésének napján az osztalékban részesülő társaságnak az osztalékfizető társaság tőkéjében legalább 10[%os] részesedéssel rendelkezik, amelynek beruházási értéke legalább 2 500 000 EUR;

2.° az érintett jövedelmeknek olyan befektetett eszköznek minősülő részvényekkel vagy üzletrészekkel állnak kapcsolatban, amelyek legalább egy éven át megszakítás nélkül a társaság teljes tulajdonában álltak vagy állnak.”

7 A CIR 1992 204. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A 202. cikk 1. §-ának 1°, 3° és 4° pontja értelmében levonható jövedelmek az adózási időszak nyereségében a tényleges vagy fiktív forrásadóval esetlegesen növelt, illetve a 202. cikk 1. §-ának 4° és 5° pontjában említett jövedelmek tekintetében, ha az értékpapírok megvásárlására az adózási időszakban került sor, az eladónak megfizetett kamatokkal csökkentett beszédett vagy kapott összeg 95%-a erejéig vehetők figyelembe.”

8 A CIR 1992 205. cikke 2. és 3. §-ának szövege a következő:

„2. § A 202. cikk szerinti levonás az adózási időszakban elért azon nyereségre korlátozódik, amely a 199. cikk szerinti elszámolást követően megmarad, csökkentve:

[...]

Az 1. bekezdésben felsorolt csökkentések nem alkalmazhatók a 202. cikk 1. §-ának 1. és 2. pontjában foglalt, az Európai Unió valamely tagállamában székhellyel rendelkező leányvállalat által kifizetett vagy juttatott jövedelmekre.

Az előző bekezdés alkalmazásában leányvállalat a [90/435] irányelvben meghatározott leányvállalat.

3. § A 202. cikk 1. §-ának 1. és 3. pontjában meghatározott, az Európai Unió valamely tagállamában székhellyel rendelkező, a (2) § 3. bekezdés szerinti leányvállalat által kifizetett vagy juttatott azon jövedelmek – összegük 95%-a erejéig –, amelyeket nem lehetett levonni, átvihetők a későbbi adóévekre.”

9 A CIR 1992 205b. cikke 1. §-ának első bekezdése előírja, hogy a kockázati tőke levonásának (a továbbiakban: DCR) valamely adóköteles időszak vonatkozásában történő meghatározása érdekében a figyelembe veendő kockázati tőke, e cikk 2–7. §-ának rendelkezéseire is figyelemmel, a társaságnak az előző adóköteles időszak végén fennálló saját tőkéje összegének felel meg, amelyet a könyvelésre és a mérlegben szereplő éves beszámolókra vonatkozó jogszabályoknak megfelelően határoztak meg. A CIR 1992 205b. cikke 1. §-ának második bekezdése úgy rendelkezik, hogy az 1. bekezdésben meghatározott kockázati tőkét csökkenteni kell a saját részvényeknek és részesedéseknek, valamint a részesedésekből és más részvényekből és befektetési jegyekből álló befektetett pénzügyi eszközöknek az előző adómegállapítási időszak végén fennálló nettó adóértékével, továbbá, az azon befektetési társaságok által kibocsátott részvényeknek és befektetési jegyeknek az előző adómegállapítási időszak végén fennálló nettó adóértékével, amelyek jövedelmei a CIR 1992 202. és 203. cikke értelmében esetlegesen levonhatók a nyereségből.

10 A CIR 1992 205b. cikkének 2–7. §-a felsorolja azon eseteket, amelyekben a kockázati tőkéhez kapcsolódó levonás összege kiszámításának alapját képező saját tőkét ki kell igazítani.

11 A CIR 1992 205d. cikke előírja:

„Ha valamely olyan adózási időszakban, amelyben érvényesíthető lenne a kockázati tőke levonása, nincsen nyereség vagy az nem elegendő, az ezen adóévre nem nyújtott mentességet át kell vinni a következő hét adózási időszak nyereségeire.”

12 A CIR 1992-nek a korábbi veszteségek levonására vonatkozó 206. cikke 1. §-a úgy rendelkezik, hogy a korábbi veszteségeket egymást követően le kell vonni a későbbi adóköteles időszakokban szerzett jövedelemből.

13 A CIR 1992 207. cikke értelmében a király meghatározza azokat a módszereket, amelyek alapján a 199–206. cikk szerinti levonások alkalmazhatók.

14 A CIR 1992 1993. augusztus 27-ii királyi végrehajtási rendeletének (a Moniteur belge 1993. szeptember 13-ii száma) az alapügyre alkalmazandó változata (a továbbiakban: AR/CIR 1992) a 77. cikkében előírja:

„A [CIR] 1992 202–205. cikkében foglalt, a véglegesen adóztatott jövedelmek vagy a mentesített ingó jövedelmek címén levonható összegek a 76. cikk alkalmazását követően fennmaradó nyereség mértékéig vonhatóak le. A levonásra a nyereség eredetének figyelembevételével kerül sor, első sorban azon nyereségből, amelynek ezen összegek a részét képezik.”

15 Az AR/CIR 1992 77/1. cikke értelmében:

„A szabadalmakból származó bevételeknek a [CIR] 1992 205/1–205/4. cikkben foglaltak szerinti levonására a 77. cikk alkalmazását követően fennmaradó nyereség mértékéig kerülhet sor.”

16 Az AR/CIR 1992 77a. cikke a következőképpen szól:

„A [CIR] 1992 205a–205f. cikkében foglalt [DCR] a 77/1. cikk alkalmazását követően fennmaradó nyereség mértékéig vonható le.”

17 Az AR/CIR 1992 78. cikke elírja:

„A 74–77a. cikkel összhangban meghatározott nyereségekből le kell vonni a [CIR] 1992 206. cikkében foglalt, a korábbi adóévek során jelentkezett, gazdasági tevékenységekből származó veszteségeket, amennyiben ezek a veszteségek – amelyeket a hozzájuk kapcsolódó adóévekre alkalmazandó szabályozással összhangban állapítottak meg – korábban nem voltak levonhatók, vagy azokra egyébként nem vonatkoztak az egyezményben mentesített nyereségek, vagy a tagok között korábban nem kerültek felosztásra.

E levonást a 75. cikk 2. bekezdésében elírt szabályok szerint kell elvégezni, figyelembe véve, hogy az említett, azon országokban bekövetkezett veszteségek, amelyek tekintetében a nyereséget egyezmény mentesíti, csak abban a mértékben vonhatók le, amennyiben azok meghaladják az egyezmény által mentesített nyereségeket.”

18 Az AR/CIR 1992 79. cikke a következőképpen szól:

„A [CIR] 1992 68–77. és 201. cikkében foglalt, beruházáshoz kapcsolódó levonás ezt követően a 78. cikk alkalmazása után fennmaradó belga nyereség összegéből vonható le.”

### **Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés**

19 A Brussels Securities Belgiumban székhellyel rendelkező társaság, e tagállamban a társasági adó hatálya alá tartozik.

20 A 2011. adóévre vonatkozó adóbevallásában a Brussels Securities úgy nyilatkozott, hogy adóalapját akként határozta meg, hogy előbb a DCR-t, majd az RDT-eket vonta le. Az RDT-ek tekintetében 6 027 313,39 euró összegnek, a DCR tekintetében 38 787 618,70 euró összegnek, illetve adójogi veszteség jogcímén 4 600 991,75 euró összegnek a 2012. adóévre történő átvitelére irányuló szándékát is bejelentette.

21 A belga adóhatóság 2013. május 21-i adóhelyesbítési felhívásában közölte a 2011. adóév elejére és végére átvihető DCR összegének helyesbítésére irányuló szándékát az az adólevonásoknak az AR/CIR 1992 74–79. cikkében foglalt beszámítási rendje alapján. E rend szerint az adóköteles nyereségekből először az RDT-eket, majd a DCR-t, végül pedig az átvihető veszteségeket kell levonni. Mivel a Brussels Securities nem alkalmazta az említett beszámítási rendet a 2005–2011. adóévek vonatkozásában, az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy semmilyen összeget nem lehetett volna átvinni a 2012. adóévre az RDT-ek tekintetében, a DCR-t illetően pedig az összeget 44 630 643,66 euróra kell igazítani. Az átvihető veszteségek összege 4 600 991,75 euró maradt.

22 2013. október 23-án az adóhatóság adókivetésről szóló határozatot hozott, amelyben fenntartotta a 2013. május 21-i helyesbítésre irányuló felhívásából következő álláspontját.

23 Mivel az ezen adókiivetési határozattal szembeni panaszát elutasították, a Brussels Securities a kérdést elterjesztte bírósághoz, a tribunal de première instance francophone de Bruxelles-hez (brüsszeli francia nyelvű elsőfokú bíróság, Belgium) a 2013. május 21-i helyesbítésre irányuló felhívás és a 2013. október 23-i adókiivetési határozat megsemmisítése iránti kérelmet, valamint egy arra irányuló kérelmet nyújtott be, hogy a bíróság állapítsa meg, hogy az RDT-k összegei és az RDT-k többletei, valamint a DCR és a DCR többletének összegei, amelyekre a Brussels Securities hivatkozásait alapozta, a 2011. adóévre vonatkozó bevallásában feltüntetett összegeknek felelnek meg.

24 A Brussels Securities szerint az AR/CIR 1992 77–79. cikkében előírt, hasonló beszámítási rend azt vonja maga után, hogy az a társaság, amelyre az RDT-k rendszere vonatkozik, elveszíti a DCR jelentette adóelőnyt, mégpedig az általa levonható RDT-k erejéig. A nemzeti szabályozás tehát nem egyeztethető össze a 90/435 irányelv 4. cikkével.

25 A kérdést elterjesztett bíróságban az a kérdés merül fel, hogy a levonások beszámításának az AR/CIR 1992-ben előírt rendje okán, illetve a DCR-hez való jogra és a korábbi veszteségek leírásához való jogra figyelemmel az a mentesítési rendszer, amelynek lényege, hogy először a leányvállalat által kifizetett osztalékot számítják be az anyavállalat adóalapjába, majd ezen osztalékot összegének 95%-a erejéig az RDT jogcímén levonják ezen adóalapból, nem jelenti-e az anyavállalat súlyosabb adóztatását egy olyan mentesítési rendszerhez képest, amelyben a leányvállalat által kifizetett osztalékot a nyereségből egyszerre levonják azon adóévben, amelyben azt kapták, csökkentve az adóköteles eredményt, és adott esetben ugyanilyen mértékben növelve az átvihető adójogi veszteséget.

26 E tekintetben a bíróság eladja, hogy ha a CIR 1992 205d. cikke szerinti, egymást követő hét adóév egyike alatt az anyavállalat pozitív eredményt ér el, a leányvállalat által fizetett osztalékok azonnali figyelmen kívül hagyásán alapuló rendszer ahhoz vezetne, hogy a DCR beszámítása megelőzné a korábbi megtéríthető veszteségeknek a mentesített osztalékok összegével növelt egyenlegét, így módon az átvihető veszteségek összege a következő adózási időszakban magasabb lenne, mint az RDT-k levonásának rendszerében. Ez utóbbi rendszer keretében az átvitt RDT-k összegét az átvitt DCR összegéhez viszonyítva előbb kell beszámítani. Így módon a kérdést elterjesztett bíróság szerint a levonásoknak az alapügyben vitatott nemzeti szabályozásban előírt rendszere okán az RDT-k levonása súlyosabb adóterhet jelenthet, mint az a levonás, amely egy, a leányvállalathoz kötődő osztalék azonnali figyelmen kívül hagyásán alapuló rendszerből következne.

27 E körülmények között a tribunal de première instance francophone de Bruxelles (brüsszeli francia nyelvű elsőfokú bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„A [90/435 irányelv] 4. cikkét az egyéb [uniós] jogi forrásokkal együtt úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes valamely nemzeti hatóság olyan szabályozása, mint a [CIR 1992-nek] és az [AR/CIR 1992-nek] a 2011. adóévre alkalmazandó szövege,

amely olyan mentesítési rendszert választott, amely szerint (tartózkodva az anyavállalat részére a leányvállalatában fennálló részesedésére tekintettel felosztott nyereség adóztatásától), a leányvállalat által kifizetett osztalékot először bele kell számítani az anyavállalat adóalapjába, majd ezen osztalék 95%-át – [RDT] címen – kell levonni az adóalapból,

és amely az anyavállalat társasági adóalapjának kiszámítása érdekében a következőkben felsoroltak együttes alkalmazása miatt: a[z RDT] levonásának a belga rendszere, és (1) az e szabályozás által előírt, adójogi előnyt teremtő, egyéb levonásra vonatkozó szabályok ([DCR]), (2)

a korábbi megtérítendő veszteség levonásához való jog, (3) amennyiben az egy adóévre vonatkozó adóköteles nyereség összegét meghaladja a következő adóévekre történő átvitelhez való jog, a [RDT], a [DCR], valamint a korábbi megtérítendő veszteség megfizetésének a beszámítása, továbbá (4) azon beszámítási rend, amely azt írja elő, hogy a következő adóévekre vonatkozó beszámítás az adóköteles nyereség – így először is az átvitt véglegesen adózott jövedelem, majd az átvitt [DCR] (amelynek átvitele a »követő hét adózási időszakra« korlátozódik), ezt követően a korábbi megtérítendő veszteség megfizetése – kimerüléséig tart,

azon veszteségnek a leányvállalattól kapott osztalék egésze vagy része összegére csökkentését vonja maga után, amelyet az anyavállalat levonhatott volna, ha az osztalékot a nyereségből egyszerre azon adóévben vonták volna le, amelyben azt felosztották (amellyel ezen adóévben az adóköteles eredmény csökken, és adott esetben az átvihető adójogi veszteség n), ahelyett, hogy azt az elégtelen mértékű nyereség esetében e nyereséghez számítanák, majd a mentesítésben részesítését és a mentesített összeg átvitelét írják elő,

azaz az anyavállalat korábbi megtérítendő veszteségének fizetésére csökkenti azokban az adóévekben, amelyek egy olyan adóévet követnek, amikor a [RDT], a [DCR] és a korábbi megtérítendő veszteség megfizetése meghaladja az adóköteles nyereség összegét[.]”

## **A Bíróság előtti eljárás**

28 Az első tárgyalásra 2019. április 4-én 2015. október 8-án került sor. A Bíróság egyik tagjának, a jelen ügy előadó bírájának távozását, az ítélkező tanácsban egy másik bíróval történő helyettesítését, illetve egy új előadó bíró kijelölését követően 2019. július 3-án került sor a második tárgyalásra. Mindkét tárgyaláson ugyanazok a felek és érdekelték képviseltették magukat.

## **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés[.]**

29 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a 90/435 irányelv 4. cikkének (1) bekezdését, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely azt írja elő, hogy egy anyavállalat által a leányvállalattól kapott osztalékokat – az első ütemben – azelőtt kell beszámítani ezen előbbi adóalapjába, hogy azokat – a második ütemben – összegük 95%-ának erejéig le lehetne vonni, amely összeg többletét időbeli korlátozás nélkül át lehet vinni a következő adóévekre, mivel ez a levonás elsőbbséget élvez egy olyan levonással szemben, amelynek átvitele időben korlátozott.

30 E tekintetben arra kell emlékeztetni, hogy a 90/435 irányelv 4. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy 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 tartózkodik az ilyen nyereség adóztatásától, vagy adóztatja 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 társasági adót a megfelelő fizetendő adó összegéig, azzal a feltétellel, hogy a vállalat és a láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalat a lánc minden szintjén megfelel az ezen irányelv 2. és 3. cikkében meghatározott követelményeknek.

31 Ennek megfelelően a 90/435 irányelv 4. cikkének (1) bekezdése kifejezetten a tagállamokra bízta a mentesítés és a beszámítás módszere közötti választást, amelyet ezen irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első, illetve második francia bekezdése ír elő (lásd ebben az értelemben: 2009. február 12-i Cobelfret ítélet, C-138/07, EU:C:2009:82, 31. pont).

32 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben szereplő adatok szerint a Belga Királyság a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdésében előírt mentesítési módszert választotta. Az előterjesztett kérdésre tehát kizárólag e rendelkezésre figyelemmel kell válaszolni.

33 E tekintetben a Bíróság megállapította, hogy a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdése szerinti rendszert választó tagállam azon kötelezettsége, hogy tartózkodjon az anyavállalatnak a leányvállalatával fennálló kapcsolatára tekintettel felosztott nyeresége adóztatásától, nem függ semmilyen feltételtől, és kizárólag az ugyanazon cikk (2) és (3) bekezdésére, valamint az ezen irányelv 1. cikkének (2) bekezdésére tekintettel alkalmazandó (2009. február 12-ii Cobelfret ítélet, C-138/07, EU:C:2009:82, 33. pont).

34 Ily módon a tagállamok nem jogosultak arra, hogy az említett irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdéséből következzen adóelőnyt az ezen irányelvben előírtól eltérő feltételeknek rendeljék alá (lásd ebben az értelemben: 2009. február 12-ii Cobelfret ítélet, C-138/07, EU:C:2009:82, 34. és 36. pont).

35 Ezenfelül, első sorban a 90/435 irányelv harmadik preambulumbekkezdéséből következik az, hogy ezen irányelvnek az a célja, hogy egy közös adóztatási rendszer bevezetésével eltörölje az összes hátrányt, amely a különböző tagállamok társaságai közötti együttműködés tekintetében áll fenn az ugyanazon tagállam társaságai közötti együttműködéssel összehasonlítva, valamint az, hogy ezáltal megkönnyítse a társaságok uniós szintű csoportosulását. Ez az irányelv így arra irányul, hogy biztosítsa a valamely tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalat nyereségének a másik tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalata részére való felosztása adósemlegességét (2009. október 1-jei Gaz de France – Berliner Investissement ítélet, C-247/08, EU:C:2009:600, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat, 2017. március 8-ii Wereldhave Belgium és társai, ítélet C-448/15, EU:C:2017:180, 25. pont).

36 A valamely tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalat nyereségének a másik tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalata részére való felosztása adósemlegességének biztosítása érdekében a 90/435 irányelv – többek között az ezen irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdésében előírt szabállyal – e nyereség gazdasági értelemben vett kétszörös adóztatásának elkerülésére irányul, azaz annak elkerülésére, hogy a felosztott nyereséget ne sújtsa adókötelezettség először a leányvállalatnál és másodszer az anyavállalatnál is. (lásd ebben az értelemben: 2008. április 3-ii Banque Fédérative du Crédit Mutuel ítélet, C-27/07, EU:C:2008:195, 24, 25 és 27. pont; 2009. február 12-ii Cobelfret ítélet, C-138/07, EU:C:2009:82, 29. és 30. pont).

37 Ennek megfelelően a Bíróság megállapította, hogy a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdése megtiltja a tagállamok számára, hogy azok az anyavállalatot a leányvállalat által juttatott nyereség címén anélkül adóztassák meg, hogy különbséget tennének aszerint, hogy e nyereség átvétele vagy annak ismételt felosztása számít az anyavállalat megadóztatásához kapcsolódó adóztatandó tényállásnak (lásd ebben az értelemben: 2017. május 17-ii X ítélet, C-68/15, EU:C:2017:379, 79. pont), illetve e tilalom az olyan nemzeti szabályozásra is vonatkozik, amely bár nem adóztatja meg az anyavállalat által kapott osztalékokat mint olyanokat, azzal a hatással járhat, hogy az anyavállalatot ezen osztalékok után közvetve megadóztatják (lásd ebben az értelemben: 2009. február 12-ii Cobelfret ítélet, C-138/07, EU:C:2009:82, 40. pont).

38 Az ilyen szabályozás ugyanis nem egyeztethető össze sem a 90/435 irányelv szövegével, sem annak céljával és rendszerével, mivel nem teszi lehetővé az ezen irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdése szerinti gazdasági kétszörös adóztatás elkerülésére irányuló cél teljes elérését (lásd ebben az értelemben: 2009. február 12-ii Cobelfret ítélet, C-138/07,



EU:C:2009:82, 41. és 45. pont).

39 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az RDT-kre vonatkozó azon belga adójogi rendszer, amely az 1992. és 1998. közötti adóévekben volt hatályban, és amelyet a 2009. február 12-i Cobelfret ítélet (C-138/07, EU:C:2009:82) alapjául szolgáló ügyben vitattak, azt írta elő, hogy az anyavállalat által kapott osztalékokat hozzá kell adni ez utóbbi adóalapjához, majd azt ezen osztalékok 95%-a erejéig le kell vonni ezen adóalapból, de kizárólag akkor, ha az anyavállalat rendelkezik adóztatható nyereséggel, és nem volt lehetőség arra, hogy az RDT-k le nem vont részét átvigyék a következő adóévekbe. A Bíróság úgy határozott ezen ítélet 37. és 39. pontjában, hogy amennyiben az anyavállalat az érintett adózási időszakban nem rendelkezik egyéb adóköteles nyereséggel, az alapügyben felmerülthöz hasonló szabályozás a kapott osztalékok mértékében csökkenti az anyavállalat veszteségét, és amennyiben lehetővé teszi a veszteségek későbbi adóévekbe történő átvitelét, a következő adóévekben megnövelheti az anyavállalat adóalapját.

40 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből az tűnik ki, hogy a 2009. február 12-i Cobelfret ítéletet (C-138/07, EU:C:2009:82) követően módosították az RDT-k rendszerét. A CIR 1992 205. cikkének 3. §-a értelmében az RDT-k azon része, amely az elégtelen nyereség okán nem vonható le az érintett adóévben, már átvihető a következő adóévekbe. Ráadásul ezen átvitelnek nincsenek időbeli korlátai. Úgy tűnik tehát, hogy az átvihető veszteségek csökkentését, amihez az osztalékoknak az anyavállalat adóalapjába történő beszámítása vezet, már kompenzálja az ugyanezen összegű RDT-k időbeli korlátozások nélküli átvitele.

41 Mindazonáltal az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban előadottakból az tűnik ki, hogy a CIR 92 rendelkezései értelmében az átvitt RDT-ket elsőbbséggel kell levonni az anyavállalat által a következő adóévekben elért nyereségből, a többi levonható elem, különösen a DCR és a veszteségek, csak akkor és annyiban alkothatják levonás tárgyát, ha az még lehetséges az RDT-k elsőbbségi levonása után. Pontosabban, az anyavállalat adóalapját nyereségei levonásával kell meghatározni, először az átvitt RDT-ket kell levonni, majd – amennyiben léteznek még adóköteles nyereségek – az átvitt DCR-t, ha alkalmazásának határideje még nem járt le, végül pedig az átvitt veszteségeket.

42 Ily módon az RDT-k elsőbbségi levonása akár nullára is csökkenheti az adóalapot, ami azzal a hatással járhat, hogy részben vagy egészben megfosztja az adóalanyt egy másik adóelőnytől.

43 Ugyanis, bár az alapeljárásban alkalmazandó nemzeti szabályozás értelmében a veszteségek időbeli korlátozás nélkül át is vihető, a DCR csak hét egymást követő adóévre vihető át. E körülmények között a jelen ítélet 41. pontjában említett azon rend, amelynek megfelelően a levonásokat végre kell hajtani, az átvitt DCR alkalmazási jogának elévülését vonhatja maga után az RDT-k azon összegének erejéig, amelyet az anyavállalat elsőbbséggel vont le adóköteles nyereségeiből.

44 Márpedig egy Belgiumban társaságiadóköteles társaságnak járó DCR adóelőnyt jelent, amelynek eredményeként csökken azon társasági adó tényleges mértéke, amelyet az ilyen társaságnak az említett tagállamban kell fizetnie (2019. október 17-i Argenta Spaarbank ítélet, C-459/18, EU:C:2019:871, 37. pont).

45 Ily módon úgy tűnik, hogy az RDT-k kapott osztalékokra alkalmazandó rendszerének, a nemzeti szabályozás által előírt levonási rendnek, valamint a DCR felhasználási lehetősége időbeli korlátozásának kombinációja azzal a hatással járhat, hogy az osztalékok felvétele egy, a nemzeti szabályozás által előírt másik adóelőny elvesztéséhez vezethet, és ezen tény okán az említett társaság annál súlyosabb adóztatásához, mint amelynek akkor lett volna alárendelve, ha

nem kapott volna osztalékokat nem belföldi illetőségű leányvállalatától, vagy ha – amint arra a kérdést elterjesztő bíróság is rámutat – az osztalékokat egyszerre levonták volna az anyavállalat adóalapjából.

46 E körülményekre figyelemmel a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdése által követett célkitűzéssel ellentétben az ilyen osztalékok felvétele nem adósemleges az anyavállalat tekintetében.

47 A belga kormány arra hivatkozott a Bíróság előtt, hogy az anyavállalat adóalapjára gyakorolt, a jelen ítélet 42., 43. és 45. pontjában említettekhez hasonló hatások kizárólag az osztalékok felvételében jelen lévő olyan külföldi elemeknek tulajdoníthatók, amelyek nem tartoznak a 90/435 irányelv hatálya alá, mint például az adólevonások beszámításának rendje, vagy a DCR átvitelének időbeli korlátozása, amelyek kizárólag a nemzeti szabályozás hatályába tartoznak.

48 E tekintetben nem vitatott, hogy a tagállamok az adójogi autonómia elvének értelmében, uniós szintű harmonizációs intézkedések hiányában maguk határozhatják meg mind azt a levonási rendet, amelyet az anyavállalat adóalapjára lehet alkalmazni, mind pedig az ilyen adóelőnyök átvitelének határidejét. Mindazonáltal ezt a hatáskört az uniós jog tiszteletben tartásával kell gyakorolni (lásd ebben az értelemben: 2019. március 14-én hozott, Jacob és Lennertz ítélet, C-174/18, EU:C:2019:205, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat, 2019. július 15-én Galeria Parque Nascente végzés, C-438/18, nem tették közzé, EU:C:2019:619, 50. pont).

49 Ezenfelül, amint az a jelen ítélet 32. pontjában megállapításra került, a Belga Királyság a 90/435 irányelv átültetésének keretében az ezen irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdésében előírt mentesítési rendszert választotta, és úgy döntött, hogy e rendszert annak előírásával vezeti be, hogy az osztalékokat be kell számítani az anyavállalat adóalapjába, majd ezeket le kell vonni ezen adóalapból, illetve az RDT-knek a következő adóévekre történő lehetősége előírásával, az elsőbbségi levonás érdekében. Márpedig egy ilyen választás szükségképpen az osztalékok és az adóalap más, a DPR-hez hasonló elemei közötti interakciót vonja maga után. E körülményekre figyelemmel az ilyen interakció hatásainak azon körülménytől függetlenül kell összeegyeztethetőknek lenniük a 90/435 irányelvvvel, hogy az adólevonások beszámítása sorrendjének meghatározása és a DCR átvitelének időbeli korlátozása kizárólag nemzeti hatáskörbe tartozik.

50 Ezenfelül nem releváns a belga kormány által az írásbeli észrevételeiben hivatkozott azon érv, miszerint – egyfelől – az anyavállalatot nem szisztematikusan adóztatják a leányvállalatától kapott osztalékok után, hanem kizárólag abban az esetben, ha az azért nem tudja érvényesíteni a DCR-hez való jogát az következő hét évben, mert ezen időszakban nem ér el elegendő nyereséget, másfelől pedig, még akkor is, ha egy ilyen adóztatásra kerülne sor, az nem a részvényekre mint olyanokra vonatkozna.

51 Amint ugyanis azt a főtanácsnok is kiemelte indítványának 82. pontjában, bár az alapügyben vitatotthoz hasonló nemzeti szabályozás káros hatásai csak bizonyos esetekben, és nem szisztematikusan következhetnek be, az ilyen szabályozás akkor is olyan hatásokat von maga után, amelyek nem egyeztethetők össze a 90/435 irányelvvvel.

52 Végül a belga kormány arra hivatkozik, hogy abban az esetben, ha a DCR beszámításának szakaszában létezik még nyereség, az RDT-k már levonhatók voltak az anyavállalat nyereségéből, így módon a nem belföldi illetőségű anyavállalatától kapott osztalékoknak az adóalapjába történő előzetes beszámítását az adó szempontjából már teljes egészében kompenzálta az RDT-k levonásával megegyező összeg.

53 Mindazonáltal ez a hivatkozás csak annak megállapítására irányul, hogy az osztalékokat nem mint ilyeneket adóztatták meg közvetlenül. Márpedig, amint az a jelen ítélet 33. és 37. pontjában megállapításra került, a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdésével – annak fenntartásával, amit az e cikk (2) és (3) bekezdésében engedélyez – ellentétes mind az anyavállalatnak a leányvállalata által juttatott osztalékok jogcímén történő bármely adóztatása, mind pedig azok a helyzetek, amelyekben az anyavállalatot közvetetten adóztatják a leányvállalatától kapott osztalék tekintetében. Márpedig, amint az a jelen ítélet 45. és azt követő pontjaiban megállapításra került, az osztalékoknak az alapügyben szereplőhöz hasonló adórendszer alkalmazása keretében történő felvétele bizonyos esetekben valamely adóelőny elvesztéséhez vezethet, ami viszont az anyavállalat ahhoz viszonyítottan súlyosabb adóztatását vonhatja maga után, mintha az ilyen osztalékokat kizárták volna az adóalapjából. Mivel az anyavállalat adóterhe lehet érintett, meg kell állapítani, hogy ez utóbbi közvetetten adóztatják a leányvállalatától kapott osztalékok után.

54 A fenti megfontolásokra figyelemmel a 90/435 irányelv 4. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely azt írja elő, hogy egy anyavállalat által a leányvállalatától kapott osztalékokat – az első ütemben – az előt kell beszámítani ezen előbbi adóalapjába, hogy azokat – a második ütemben – összegük 95%-ának erejéig le lehetne vonni, amely összeg többletét időbeli korlátozás nélkül át lehet vinni a következő adóévekre, mivel ez a levonás elsőbbséget élvez egy olyan levonással szemben, amelynek átvitele időben korlátozott.

#### **A költségekről**

55 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 (hetedik tanács) a következőképpen határozott:

**A 2003. december 22-ii 2003/123/EK tanácsi irányelvvel módosított, a különböző tagállamok anyai és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-ii 90/435/EGK tanácsi irányelv 4. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely azt írja elő, hogy egy anyavállalat által a leányvállalatától kapott osztalékokat – az első ütemben – azelőtt kell beszámítani ezen előbbi adóalapjába, hogy azokat – a második ütemben – összegük 95%-ának erejéig le lehetne vonni, amely összeg többletét időbeli korlátozás nélkül át lehet vinni a következő adóévekre, mivel ez a levonás elsőbbséget élvez egy olyan levonással szemben, amelynek átvitele időben korlátozott.**

Aláírások

\* Az eljárás nyelve: francia.