

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2019. október 17.(*)

„Előzetes döntéshozatal – Adójogszabályok – Társasági adó – Kockázati tőkéhez kapcsolódó levonás – Azon társaságok által levonható összeg csökkentése, amelyek valamely másik tagállamban olyan állandó telephellyel rendelkeznek, amely valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján adómentes jövedelmet ér el – EUMSZ 49. cikk – Letelepedés szabadsága – Hátrányos bánásmód – Hiány”

A C-459/18. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (antwerpeni elsőfokú bíróság, Belgium) a Bírósághoz 2018. július 16-án érkezett, 2018. június 29-i határozatával terjesztett el?

az **Argenta Spaarbank NV**

és

a **Belgische Staat**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

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

előtanácsnok: G. Pitruzzella,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az Argenta Spaarbank NV képviseletében B. De Cock és K. Van Duyse advocaten,
- a belga kormány képviseletében P. Cottin, J.-C. Halleux és C. Pochet, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében W. Roels és N. Gossement, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a előtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a előtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 49. cikk értelmezésére irányul.

2 E kérelmet az Argenta Spaarbank NV (a továbbiakban: Argenta) és a Belgische Staat (belga állam) között a kockázati t?kéhez kapcsolódó levonás összegének a 2015?ös adóévben történ? kiszámítása tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?.

Jogi háttér

A belga jog

3 A kockázati t?kéhez kapcsolódó levonást a jövedelemadóra alkalmazandó szabályozásba a 2005. június 22?i wet tot invoering van een belastingaftrek voor risicokapitaal (a kockázati t?kére vonatkozó adólevonás bevezetésér?l szóló törvény) (*Belgisch Staatsblad*, 2005. június 30., 30077. o.) vezette be.

4 E törvény indokolásából kit?nik, hogy annak célja többek között a belga gazdaság versenyképességének javítására irányuló általános célba illeszkedve az eltér? adójogi bánásmód csökkentése a társaságok kölcsönt?kéb?l történ? finanszírozása – amelynek kamatai teljes mértékben levonhatók az adóból – és a saját t?kével történ? finanszírozás (kockázati t?ke) között – amelynek kamatai addig teljes mértékben adókötelesek voltak –, továbbá a társaságok szolvenciamutatójának növelése, a kockázati t?kéhez kapcsolódó levonás bevezetése.

5 A Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (a jövedelemadóról szóló 1992. évi belga törvény; a továbbiakban: CIR 1992) 205. cikkének a 2015?ös adóévre alkalmazandó szövegváltozata a következ?képpen szól:

„Az adóköteles jövedelem meghatározásához az adóalapot csökkenteni kell a 205 quater cikk alapján meghatározott összeggel. E csökkentés megnevezése »kockázati t?kéhez kapcsolódó levonás«.”

6 A CIR 1992 205 quater cikkének 1. §?a szerint a kockázati t?kéhez kapcsolódó levonás megegyezik a CIR 1992 205 ter cikke szerint meghatározott kockázati t?kének e 205 quater cikk következ? bekezdéseiben meghatározott mértékkel megszorzott összegével.

7 A 205 ter cikk 1. §?ának (1) bekezdése el?írja, hogy a kockázati t?kéhez kapcsolódó levonásnak valamely adóköteles id?szak vonatkozásában történ? meghatározása érdekében a figyelembe veend? kockázati t?ke, az említett cikk 2–5. §?ának rendelkezéseire is figyelemmel, a társaságnak az el?z? adóköteles id?szak végén fennálló saját t?kéje összegének felel meg, amelyet a könyvelésre és a mérlegben szerepl? éves beszámolókra vonatkozó jogszabályoknak megfelelően határoztak meg. A 205 ter cikk 1. §?ának (2) bekezdése el?írja, hogy az így meghatározott kockázati t?két csökkenteni kell bizonyos értékekkel, miközben a 205 ter cikk 2–5. §?a rögzíti azon eseteket, amelyekben a kockázati t?kéhez kapcsolódó levonás összegének megállapítására szolgáló számítási alapot képez? saját t?két ki kell igazítani.

8 A 2014?es adóévig a CIR 1992 205 ter cikkének 2. §?a el?írta, hogy amennyiben a társaság egy vagy több külföldi telephellyel rendelkezik, amelyek jövedelme valamely kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló egyezmény értelmében adómentes volt, a CIR 1992 205 quater cikkének 1. §?a szerint meghatározott kockázati t?két csökkenteni kellett az egyrészt a külföldi telephely aktíváinak nettó könyv szerinti értéke, másrészt a társaság saját t?kéjéhez nem tartozó, e telephelyekhez számító passzívák közötti pozitív különbséggel.

9 A CIR 1992 205 quinquies cikke elírta, hogy ha valamely olyan adóévben, amelyben érvényesíthető lenne a kockázati tőkéhez kapcsolódó levonás, nincsen nyereség, az ezen adóévben igénybe nem vett mentességet fokozatosan át kell vinni a következő hét év nyereségeire. A 2012. december 13-ai wet houdende fiscale en financiële bepalingen (adóügyi és pénzügyi rendelkezésekről szóló törvény) (*Belgisch Staatsblad*, 2012. december 20.) elfogadását követően ez az átvitel a 2013-as adóévtől már nem volt lehetséges.

10 A Bíróság egy elé terjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem alapján a 2013. július 4-ii Argenta Spaarbank ítéletben (C-350/11, EU:C:2013:447) úgy határozott, hogy az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint a valamely tagállamban teljes körű adókötelezettséggel rendelkező társaságnak nyújtott adólevonás kiszámításához nem veszik figyelembe a másik tagállamban található állandó telephelye aktíváinak nettó könyv szerinti értékét, ha az említett állandó telephely nyeresége a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény értelmében nem adóköteles az előbbi tagállamban, míg az előbbi tagállam területén fekvő állandó telephely aktíváit e tekintetben figyelembe veszik.

11 A 2013. december 21-ii wet houdende diverse fiscale en financiële bepalingen (a különböző adóügyi és pénzügyi rendelkezések megállapításáról szóló törvény) (*Belgisch Staatsblad*, 2013. december 31.) hatályon kívül helyezte a CIR 1992 205 ter cikkének 2. és 3. §-át, és a CIR 1992-be egy új 205 quinquies cikket illesztett, amely a 2014-es adóévtől hatályos (a továbbiakban: a módosított CIR 1992 205 quinquies cikke).

12 A módosított CIR 1992 205 quinquies cikkének szövege a következő:

„Ha valamely társaság az Európai Gazdasági Térség másik tagállamában egy vagy több telephellyel, egyik telephelyhez sem tartozó ingatlan vagyonnal, vagy ingatlan vagyonra vonatkozó, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján adómentes jövedelmet termelő jogokkal rendelkezik, a 205bis cikk szerint meghatározott levonást a következő két összeg közül a kisebbikkel kell csökkenteni:

1.ºa (3) bekezdés szerint megállapított összeggel;

2.ºaz e telephelyek, ezen ingatlan vagyonok és ilyen ingatlan vagyonra vonatkozó jogok által elért pozitív eredménnyel, ahogyan a jelen törvénykönyv megállapítja.

[...]

Az (1) és (2) bekezdésben említett összeget úgy kell meghatározni, hogy a 205quater cikkben említett összeget meg kell szorozni azzal a többletkülönbözettel, amelyet a 205 ter cikk 2–5. §-a rendelkezéseinek fenntartásával az előző adózási időszak végén kell megállapítani, egyrészt az (1), illetve (2) bekezdésben említett külföldi telephelyek, ingatlan vagyon vagy jogok aktíváinak nettó könyv szerinti értéke, a 205 ter cikk 1. §-ának (2) bekezdésében említett részvények, részesedések és résztulajdonok kivételével, és másrészt a társaság saját tőkéjéhez nem tartozó és az (1), (2) bekezdésben említett, e telephelyeknek, ingatlan vagyonnak vagy jogoknak betudható passzívák összességé között.”

A kettős adóztatás elkerüléséről szóló, a Belga Királyság és a Holland Királyság által kötött egyezmény

13 A 2001. június 5-ii Verdrag tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk der Nederlanden tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen (a Belga Királyság és a Holland

Királyság közötti, a jövedelem és a vagyonadó területén a kettős adóztatás elkerüléséről és az adóztatás kijátszásának megakadályozásáról szóló egyezmény) (*Belgisch Staatsblad*, 2002. december 20., 57534. o., a továbbiakban: belga-holland egyezmény) 7. cikkének (1)–(3) bekezdése elírja:

„(1) Az egyik szerződő állam vállalkozásának nyeresége csak ebben az államban adóztatható, kivéve, ha a vállalkozás tevékenységét a másik szerződő államban egy ott lévő telephely útján fejti ki. Amennyiben a vállalkozás ily módon fejti ki tevékenységét, úgy a vállalkozás nyeresége a másik államban adóztatható, azonban csak olyan mértékben, amilyen mértékben az ennek a telephelynek tudható be.

(2) A (3) bekezdés rendelkezéseire figyelemmel, ha az egyik szerződő állam vállalkozása a másik szerződő államban egy ott lévő telephelye útján üzleti tevékenységet fejt ki, akkor valamennyi szerződő államban azt a nyereséget kell ennek a telephelynek betudni, amelyet akkor érhetne el, ha önálló és elkülönült vállalkozásként azonos vagy hasonló tevékenységet végezne azonos vagy hasonló feltételek mellett, és teljesen függetlenül tartana fenn üzleti kapcsolatot azzal a vállalkozással, amelynek telephelye.

(3) A telephely nyereségének megállapításánál levonhatók a telephely miatt felmerült költségek, beleértve az így felmerült üzletvezetési és általános ügyviteli költségeket, függetlenül attól, hogy abban az államban merültek-e fel, ahol a telephely található, vagy máshol.”

14 A belga-holland egyezmény 23. cikkének (1) bekezdése elírja:

„A kettős adóztatást Belgium esetében a következőképpen kell elkerülni:

a) Amikor egy belga illetéssel rendelkező osztaléktól eltérő jövedelmet, kamatot vagy az ezen egyezmény 12. cikkének (5) bekezdésében említett díjakat kap, vagy a jelen egyezmény alkalmazásában Hollandiában adóköteles vagyonnal rendelkezik, Belgium mentesíti az adó alól e jövedelmeket vagy vagyont, azonban e lakosának jövedelme vagy vagyonának többi része utáni adó összegének kiszámítása érdekében Belgium alkalmazhatja azon mértéket, amely akkor lenne irányadó, ha a szóban forgó jövedelem vagy vagyon nem lenne adómentes.

[...]

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés

15 Az Argenta egy belgiumi székhelyű társaság és a belga társasági adó alanya.

16 A 2014. január 1-jétől 2014. december 31-ig tartó adózási időszakban (a továbbiakban: 2015-ös adóév) az Argenta a tevékenységei egy részét egy Hollandiában található telephelyen keresztül gyakorolta, amelynek jövedelme Belgiumban a belga-holland egyezmény 7. cikkének (1)–(3) bekezdése és 23. cikke értelmében adómentes.

17 Az Argenta a 2015-ös adóévre vonatkozó társaságiadó-bevallásában a módosított CIR 1992 205 quinquies cikke alapján csökkentette a kockázati tőkéhez kapcsolódó levonást az állandó telephelyének saját tőkéje alapján számított levonási résszel.

18 A társasági adó kivetését a 2015-ös adóévre 2015. november 12-én végrehajthatónak nyilvánították, és az adómegállapító határozatot 2015. november 16-án közzétették.

19 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy a módosított CIR 1992 205 quinquies cikke alapján a társasági adót a következőképpen számították ki. Először is kiszámolták a módosított CIR 1992 205 quinquies cikkének 3. §-a alapján az Argenta hollandiai állandó

telephelyére es? kockázati t?kéhez kapcsolódó levonás összegét, amely 1 970 290,89 euró összeget tesz ki. Ezt követ?en a módosított CIR 1992 205 quinquies cikkének 1. §?a alapján a hollandiai állandó telephelyre es? kockázati t?kéhez kapcsolódó levonás összegét, azaz az 1 970 290,89 euró összeget összevetették az ezen állandó telephely eredményével, amely pozitív volt és 149 185 743,91 euró összeget tett ki. Végül a hollandiai állandó telephelyre es? kockázati t?kéhez kapcsolódó levonást, azaz az 1 970 290,89 euró összeget teljes mértékben kivonták a kockázati t?kéhez kapcsolódó összlevonásból, mivel a hollandiai állandó telephely pozitív eredménye meghaladta az e telephelyre es? kockázati t?kére vonatkozó levonást.

20 2016. május 12?én az Argenta ezen adómegállapítás ellen a módosított CIR 1992 205 quinquies cikknek az EUMSZ 49. cikkel való összeegyeztethetlenségén alapuló kifogást nyújtott be. E kifogást a 2016. december 19?i határozattal elutasították.

21 2017. március 17?én az Argenta keresetet nyújtott be a kérdést el?terjeszt? bírósághoz.

22 A kérdést el?terjeszt? bíróság kifejti, hogy a felek nem értenek egyet abban, hogy a módosított CIR 1992 205 quinquies cikke összeegyeztethet?e az EUMSZ 49. cikkel, valamint a 2013. július 4?i Argenta Spaarbank ítéletb?l (C?350/11, EU:C:2013:447) ered? ítélkezési gyakorlattal.

23 A kérdést el?terjeszt? bíróság jelzi, hogy a kockázati t?kéhez kapcsolódóan a CIR 1992 205 ter és 205 quater cikkében el?írt részletszabályok szerint kiszámított levonást csökkenteni kell a kockázati t?kéhez kapcsolódó levonás azon részével, amelyet az Európai Gazdasági Térség (EGT) valamely másik államában található és valamely kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló egyezmény alapján adómentes állandó telephelyek saját t?kéje alapján kell kiszámítani. E csökkentés az ezen állandó telephely által elért nyereségre korlátozódik. Saját t?kének számít annak az aktívának a nettó könyv szerinti értéke, az összes passzívával csökkentve, amely nem tartozik a társaság saját t?kéjéhez, és amely ezen állandó telephelyeknek tudható be, amint azt a módosított CIR 1992 205 quinquies cikk el?írja.

24 A kérdést el?terjeszt? bíróság pontosítja, hogy a 2008?as adóévvel szemben, amely a 2013. július 4?i Argenta Spaarbank ítélet (C?350/11, EU:C:2013:447) alapjául szolgáló ügyben volt érintett, ha valamely adóévben nincs nyereség, vagy nincs elegend? nyereség ahhoz, hogy érvényesíteni lehessen a kockázati t?kéhez kapcsolódó levonást, annak átvitele már nem lehetséges a kés?bbi adóévekre.

25 A kérdést el?terjeszt? bíróság megállapítja, hogy a kockázati t?kéhez kapcsolódó levonás csökkentése a módosított CIR 1992 205 quinquies cikke értelmében nem vonatkozik a Belgiumban található állandó telephelyekre, és hogy a belga jogszabályok a belga állandó telephelyek vonatkozásában egyáltalán nem írnak el? hasonló csökkentést.

26 Ebb?l a kérdést el?terjeszt? bíróság szerint az következik, hogy ha valamely társaságnak egy másik EGT?tagállamban van állandó telephelye, a kockázati t?kéhez kapcsolódó levonás terjedelme korlátozottabb annál, mintha ez az állandó telephely Belgiumban lenne, különösen akkor, ha a telephely nyeresége nagyobb, mint a kockázati t?ke vonatkozásában neki betudott levonás. Ezért felmerül az a kérdés, hogy e nemzeti szabályozás összhangban van?e az EUMSZ 49. cikkel.

27 Olyan helyzetben, mint amely az alapügyben szerepel, ahol a másik tagállambeli állandó telephely nyeresége nagyobb, mint a kockázati t?ke vonatkozásában az e telephelynek betudott saját t?ke alapján kiszámított levonás, az új rendelkezésnek majdnem azonos a hatása, mint a 2008?as adóévre vonatkozó rendelkezésnek, amelyet az EUMSZ 49. cikkel ellentétesnek ítélték. Ugyanakkor az els? lépésben minden esetben figyelembe veszik a másik tagállamban található

állandó telephely aktíváit a levonás kiszámításakor, és a kockázati t?kéhez kapcsolódó levonáshoz való jog korlátozása az ilyen telephely saját t?kéje tekintetében, amelynek jövedelme valamely kett?s adóztatási egyezmény alapján adómentes, e telephely nyereségének összegéhez igazodik.

28 Ilyen körülmények között a Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (antwerpeni elsőfokú bíróság, Belgium) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Ellentétese az [EUMSZ 49. cikkkel] az olyan nemzeti adószabályozás, amelynek alapján a Belgiumban teljes kör? adókötelezettséggel rendelkező társaság – amely olyan más tagállambeli állandó telephellyel rendelkezik, amelynek nyeresége Belgiumban a Belgium és a másik tagállam közötti kett?s adóztatási egyezmény alapján teljesen adómentes – adóköteles nyereségének kiszámításakor,

– a kockázati t?kére vonatkozó levonást a kockázati t?kére vonatkozó levonás olyan összegével csökkentik, amelyet egyrészt a telephely aktíváinak nettó könyv szerinti értéke, és másrészt a társaság saját t?kéjéhez nem tartozó és az állandó telephelynek betudható passzívák összessége közötti többletkülönb?zet alapján számítanak ki, és

– az el?bb említett csökkentést annyiban nem végzik el, amennyiben a csökkentés összege alacsonyabb, mint e telephely nyeresége,

míg a kockázati t?kére vonatkozó levonás csökkentését nem végzik el, ha e többletkülönb?zetet egy Belgium területén található állandó telephelynek lehet betudni?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésr?l

29 Elöljáróban meg kell állapítani, hogy a belga kormány azt kéri a Bíróságtól, hogy fogalmazza át az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdést, mivel az lényegében nem felel meg a módosított CIR 1992 205 quinquies cikke tartalmának.

30 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy ami a nemzeti jogrend rendelkezéseinek értelmezését illeti, a Bíróságnak f?szabály szerint az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatban foglalt min?sítésre kell hagyatkoznia. Az állandó ítélezési gyakorlat szerint ugyanis a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel valamely tagállam bel? jogának értelmezésére (2011. március 17?i Naftiliaki Etaireia Thasou és Amaltheia I Naftiki Etaireia ítélet, C?128/10 és C?129/10, EU:C:2011:163, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

31 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelmének indokolásában a kérdést el?terjeszt? bíróság értelmezte a módosított CIR 1992 205 quinquies cikkét, és megállapította, hogy e rendelkezés értelmében a CIR 1992 205 ter és 205 quater cikkében el?írt részletszabályok szerint kiszámított levonást csökkenteni kell a kockázati t?kéhez kapcsolódó levonás azon részével, amelyet a valamely másik tagállamban található olyan állandó telephely saját t?kéje alapján kell kiszámítani, amelynek nyereségét valamely kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló egyezmény mentesíti az adózás alól, és hogy e csökkentés az ezen állandó telephely által elért nyereségre korlátozódik. Ezenkívül megállapította, hogy a kockázati t?kéhez kapcsolódó levonásnak a módosított CIR 1992 205 quinquies cikkében el?írt csökkentése nem alkalmazandó abban az esetben, ha az állandó telephely Belgiumban található.

32 Ezért az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatban foglalt el?feltevésekb?l kiindulva kell érteni és megválaszolni az el?terjeszt? bíróság által feltett kérdést.

33 Következésképpen úgy kell tekinteni, hogy az elzeterjesztett döntéshozatalra elterjesztett kérdésével az elterjeszt bíróság lényegében arra vár választ, hogy az EUMSZ 49. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti jogszabály, mint amely az alapügyben szerepel, és amelynek értelmében az olyan társaságnak járó levonás kiszámítása céljából, amely valamely tagállamban teljes kör adókötelezettséggel és egy másik tagállamban olyan állandó telephellyel rendelkezik, amelynek jövedelme az elbbi tagállamban valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján adómentes, az ilyen állandó telephely aktíváinak nettó értékét első lépésben figyelembe veszik a belföldi illetőség társaságnak járó, kockázati tőkéhez kapcsolódó levonás kiszámításakor, második lépésben azonban a levonás összegét csökkentik a következő összegek közül a kisebbikkel, azaz vagy a kockázati tőkéhez kapcsolódó levonás azon részével, amely az állandó telephelyre vonatkozik, vagy az ezen állandó telephely által elért pozitív eredménnyel, noha az ilyen csökkentés az elbbi tagállamban található állandó telephely esetében nem nyer alkalmazást.

34 A letelepedés szabadsága, amelyet az EUMSZ 49. cikk elismer az Európai Unió polgárai számára, az EUMSZ 54. cikknek megfelelően magában foglalja azt, hogy a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyeknek a létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye az Unió területén található, jogosultak tevékenységüket a többi tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselő útján gyakorolni (2018. június 12-én Bevola és Jens W. Trock ítélet, C-650/16, EU:C:2018:424, 15. pont).

35 Jóllehet az uniós jog letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseinek szövege szerint azok célja a nemzeti bánásmódnak a fogadó tagállamban történő biztosítása, e rendelkezések ugyanúgy kizárják, hogy a származási állam megakadályozza az állampolgára vagy a joga szerint alapított társaság számára, hogy letelepedjen valamely másik tagállamban (2013. július 4-én Argenta Spaarbank ítélet, C-350/11, EU:C:2013:447, 20. pont; 2018. június 12-én Bevola és Jens W. Trock ítélet, C-650/16, EU:C:2018:424, 16. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 Ezen elvek alkalmazandók akkor is, ha az egyik tagállamban letelepedett társaság egy másik tagállamban állandó telephely útján gyakorolja tevékenységét (2008. május 15-én Lidl Belgium ítélet, C-414/06, EU:C:2008:278, 20. pont; 2013. július 4-én Argenta Spaarbank ítélet, C-350/11, EU:C:2013:447, 21. pont; 2018. június 12-én Bevola és Jens W. Trock ítélet, C-650/16, EU:C:2018:424, 17. pont).

37 A Belgiumban társaságiadóköteles társaságnak járó, kockázati tőkéhez kapcsolódó levonás adóelőnyt jelent, amelynek eredményeként csökken azon társasági adó tényleges mértéke, amelyet az ilyen társaságnak az említett tagállamban kell fizetnie.

38 A Bíróság ebben az összefüggésben már kimondta, hogy az állandó telephelyek aktíváinak figyelembevétele a Belgiumban társaságiadóköteles társaság kockázati tőkéhez kapcsolódó levonásának kiszámításához adóelőnyt jelent, mivel az ilyen figyelembevétel hozzájárul az ilyen társaság által az említett tagállamban fizetendő társasági adó tényleges mértékének csökkentéséhez (2013. július 4-én Argenta Spaarbank ítélet, C-350/11, EU:C:2013:447, 24. pont).

39 Az alapügyben szereplő nemzeti jogszabály, különösen a módosított CIR 1992 205 quinquies cikke immár úgy rendelkezik, hogy egy másik tagállamban található olyan állandó telephely aktíváinak nettó értékét, amelynek jövedelme a belföldi illetőség társaság tagállamában valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján adómentes, első lépésben figyelembe veszik a belföldi illetőség társaságnak járó, kockázati tőkéhez kapcsolódó levonás kiszámításakor.

40 E tekintetben tehát eltér? bánásmód nem állapítható meg a Belgiumban állandó telephellyel rendelkező társaság és a valamely másik tagállamban található olyan állandó telephellyel rendelkező társaság között, amelynek jövedelme Belgiumban valamely kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló egyezmény értelmében adómentes, mivel mind a Belgiumban található állandó telephelynek betudott aktívákat, mind a másik tagállamban található állandó telephelynek betudott aktívákat figyelembe kell venni a belföldi illet?ség? társaságnak járó, kockázati t?kéhez kapcsolódó teljes levonás kiszámításakor.

41 Második lépésben azonban a kockázati t?kéhez kapcsolódó teljes levonás összegét csökkentik a következ? összegek közül a kisebbikkel, azaz a kockázati t?kéhez kapcsolódó levonás azon részével, amely egy másik tagállamban található olyan állandó telephelyre vonatkozik, amelynek jövedelme Belgiumban valamely kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló egyezmény értelmében adómentes, vagy az ezen állandó telephely által elért pozitív eredménnyel, noha a Belgiumban található állandó telephelyek esetében nem írják el? a kockázati t?kéhez kapcsolódó levonás ilyen csökkentését.

42 Következésképpen az alapügyben szerepl? jogszabály e tekintetben eltér? bánásmódot hoz létre egy Belgiumban állandó telephellyel rendelkező társaság és egy másik tagállamban olyan állandó telephellyel rendelkező társaság között, amelynek jövedelme valamely kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló egyezmény értelmében Belgiumban adómentes.

43 Ezért azt kell megállapítani, hogy az ilyen eltér? bánásmód olyan hátrányos bánásmódot képez?e, amely alkalmas arra, hogy visszatartson valamely belga társaságot attól, hogy a Belga Királyságtól eltér? tagállamban található állandó telephely útján folytassa tevékenységét, és következésképpen az EUM?Szerz?dés letelepedési szabadságra vonatkozó rendelkezéseiben f?szabály szerint tiltott korlátozásnak min?sül.

44 Amint az a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kit?nik, a módosított CIR 1992 205 quinquies cikkének alkalmazása három különböz? esetben lehetséges.

45 El?ször is olyan helyzetben, amikor egy másik tagállamban található állandó telephely, amelynek jövedelme valamely kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló egyezmény értelmében adómentes Belgiumban, nem ért el pozitív eredményt, nem csökken a belföldi illet?ség? társaságnak járó, kockázati t?kéhez kapcsolódó teljes levonás, amelyet az említett állandó telephely aktíváinak nettó értéke figyelembevételével kell kiszámítani. A belföldi illet?ség? társaság adóalapja tehát a kockázati t?kéhez kapcsolódó levonás teljes összegével csökken, ideértve a kockázati t?kéhez kapcsolódó levonás azon részét is, amely az említett állandó telephelyre vonatkozik.

46 Következésképpen ebben az els? esetben egy másik tagállamban található olyan állandó telephellyel rendelkező társaság, amelynek jövedelme Belgiumban valamely kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló egyezmény értelmében adómentes, a kérdést el?terjeszt? bíróság által végzett vizsgálatok fenntartása mellett, nem részesül kedvez?tlenebb bánásmódban, mint a belföldi állandó telephellyel rendelkező belföldi illet?ség? társaság.

47 Másodszor, olyan helyzetben, amikor egy másik tagállamban található állandó telephely, amelynek jövedelme valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény értelmében adómentes Belgiumban, olyan pozitív eredményt ért el, amely alacsonyabb a kockázati tőkéhez kapcsolódó levonás ezen állandó telephelyre vonatkozó részénél, csökken a kockázati tőkéhez kapcsolódó teljes levonás, amelyet az említett állandó telephely aktívái nettó értékének figyelembevételével számítanak ki. Ezt a pozitív eredményt ugyanis kivonják a teljes levonás összegéből.

48 Az ilyen műveletnek viszont az a következménye, hogy a kockázati tőkéhez kapcsolódó levonás azon részét, amely ezen állandó telephelyre vonatkozik, és amely meghaladja a telephely eredményét, figyelembe veszik a teljes levonás keretében.

49 Következésképpen a belföldi illetőségű társaság adóalapja az említett állandó telephelyre vonatkozó kockázati tőkéhez kapcsolódó levonás összegével csak annyiban csökken, amennyiben ezen összeg meghaladja a telephely pozitív eredményét.

50 Harmadszor, olyan helyzetben, amikor egy másik tagállamban található állandó telephely, amelynek jövedelme valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény értelmében adómentes Belgiumban, olyan pozitív eredményt ért el, amely magasabb a kockázati tőkéhez kapcsolódó levonás ezen állandó telephelyre vonatkozó részénél, a kockázati tőkéhez kapcsolódó teljes levonás, amelyet az említett állandó telephely aktívái nettó értékének figyelembevételével számítanak, szintén csökken, mivel ebből kivonják az említett telephelyre vonatkozó kockázati tőkéhez kapcsolódó levonást. Ebben az esetben az említett állandó telephelyre vonatkozó kockázati tőkéhez kapcsolódó levonás összege nem eredményezi a belföldi illetőségű társaság adóalapjának csökkentését.

51 Ebből következik, hogy a fent leírt második és harmadik esetben a kockázati tőkéhez kapcsolódó teljes levonás csökken, ha a belföldi illetőségű társaság olyan, másik tagállamban található állandó telephellyel rendelkezik, amelynek jövedelme Belgiumban valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény értelmében adómentes, eltérően az olyan helyzetektől, ahol az állandó telephely Belgiumban található.

52 Az is szükséges továbbá, hogy az ilyen mechanizmus alkalmazása hátrányos legyen egy másik tagállamban található állandó telephellyel rendelkező belföldi illetőségű társaság számára oly módon, hogy ennek révén a kockázati tőkéhez kapcsolódó teljes levonás csökkenését követően a társaság adóalapja nagyobb legyen, mint az olyan belföldi illetőségű társaságé, amelynek állandó telephelye Belgiumban található.

53 E tekintetben igaz ugyan, hogy a fent leírt második és harmadik esetben a kockázati tőkéhez kapcsolódó teljes levonás csökken, és ezért azt nem teljes mértékben vonják ki a belföldi illetőségű társaság adóalapjából, eltérően az olyan helyzetektől, amelyekben az állandó telephely Belgiumban található, meg kell állapítani, hogy a Bíróság rendelkezésére álló ügyiratokban szereplő információk szerint a Belgiumban állandó telephellyel rendelkező belföldi illetőségű társaság adóalapja – noha egyébként minden más tényező azonos – szintén nagyobb, mint egy másik tagállamban olyan állandó telephellyel rendelkező társaság adóalapja, amelynek jövedelme Belgiumban adómentes.

54 Ezen információk szerint ugyanis azon társaság adóalapja, amelynek a telephelyei Belgiumban találhatóak, magában foglalja ezen állandó telephelyek eredményeit. Ezzel szemben olyan helyzetben, amikor a Belga Királyság egy kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményben mentesítette a másik tagállamban található állandó telephely jövedelmeit, a belföldi illetőségű társaság adóalapja nem foglal magában ilyen jövedelmet.

55 Így a fent leírt második esetet illetően úgy történik, hogy a Belgiumban állandó telephellyel rendelkező belföldi illetőségű társaság adóalapja – az ezen állandó telephely pozitív eredményére vonatkozó összetevőn túl – csak annyiban csökken, amennyiben az ezen állandó telephelyre vonatkozó kockázati tételéhez kapcsolódó levonás összege meghaladja ezt az eredményt. Figyelemmel a jelen ítélet 49. pontjában szereplő megfontolásokra, úgy történik, hogy ebben az esetben az ilyen társaság adóalapja nem kisebb, mint egy másik tagállamban olyan állandó telephellyel rendelkező belföldi illetőségű társaság adóalapja, amelynek jövedelme Belgiumban adómentes.

56 Ez utóbbi társaság sem történik úgy, hogy hátrányba kerülne a fent leírt harmadik esetben sem, ahol az állandó telephely pozitív eredménye nagyobb, mint az e telephelyre vonatkozó kockázati tételéhez kapcsolódó levonás összege. Ugyanis a Belgiumban állandó telephellyel rendelkező belföldi illetőségű társaság esetében úgy történik, hogy e levonás hatásai az ezen állandó telephely által elért pozitív eredménnyel kapcsolatos adóalapprészre korlátozódnak, anélkül azonban, hogy csökkentenék ez utóbbi társaság adóalapját, amely az általa szerzett jövedelmekből ered. Így ez utóbbi esetben az a körülmény, hogy e társaság érvényesítheti a telephelyére vonatkozó kockázati tétel levonást, míg egy másik tagállamban olyan állandó telephellyel rendelkező belföldi illetőségű társaság, amelynek jövedelme valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény értelmében Belgiumban adómentes, ezt nem teheti meg, úgy történik, nem eredményezi azt, hogy ez utóbbi társaság adóalapja magasabb lenne, mint az előbbi társaságé.

57 Következésképpen – a kérdést elterjesztő bíróság által végzett vizsgálatok fenntartása mellett – meg kell állapítani, hogy a kockázati tételéhez kapcsolódó teljes levonás csökkenése miatt az olyan belföldi illetőségű társaság, amelynek adóalapja nem foglalja magában a valamely másik tagállamban található állandó telephely nyereségeit, a Belgiumban adóköteles jövedelmeket illetően nem részesül kedvezőtlenebb bánásmódban, mint az a belföldi illetőségű társaság, amelynek adóalapja magában foglalja a belföldi állandó telephely nyereségét, és amely esetében a kockázati tételéhez kapcsolódó levonás nem csökken.

58 Ebből következik, hogy az alapügyben szereplő nemzeti jogszabály által bevezetett eltérő bánásmód nem képez olyan hátrányos bánásmódot, amely alkalmas arra, hogy visszatartson valamely belga társaságot attól, hogy a Belga Királyságtól eltérő tagállamban található állandó telephely útján folytassa tevékenységét, és következésképpen nem minősül az EUMSZ 49. cikk szerződés letelepedési szabadságra vonatkozó rendelkezéseiben főszerződés szerinti tiltott korlátozásnak.

59 A fenti megfontolások összességére tekintettel az elterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti jogszabály, mint amely az alapügyben szerepel, és amelynek értelmében az olyan társaságnak járó levonás kiszámítása céljából, amely valamely tagállamban teljes körű adókötelezettséggel és egy másik tagállamban olyan állandó telephellyel rendelkezik, amelynek jövedelme az előbbi tagállamban valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján adómentes, az ilyen állandó telephely aktíváinak nettó értékét első lépésben figyelembe veszik a belföldi illetőségű társaságnak járó, kockázati tételéhez kapcsolódó levonás kiszámításakor, második lépésben azonban a levonás összegét csökkentik a következő összegek közül a kisebbikkel, azaz vagy a kockázati tételéhez kapcsolódó levonás azon részével, amely az állandó telephelyre

vonatkozik, vagy az ezen állandó telephely által elért pozitív eredménnyel, noha az ilyen csökkentés az előbbi tagállamban található állandó telephely esetében nem nyer alkalmazást.

A költségekről

60 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:

Az EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti jogszabály, mint amely az alapügyben szerepel, és amelynek értelmében az olyan társaságnak járó levonás kiszámítása céljából, amely valamely tagállamban teljes körű adókötelezettséggel és egy másik tagállamban olyan állandó telephellyel rendelkezik, amelynek jövedelme az előbbi tagállamban valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján adómentes, az ilyen állandó telephely aktíváinak nettó értékét első lépésben figyelembe veszik a belföldi illetőségű társaságnak járó, kockázati tőkéhez kapcsolódó levonás kiszámításakor, második lépésben azonban a levonás összegét csökkentik a következő összegek közül a kisebbikkel, azaz vagy a kockázati tőkéhez kapcsolódó levonás azon részével, amely az állandó telephelyre vonatkozik, vagy az ezen állandó telephely által elért pozitív eredménnyel, noha az ilyen csökkentés az előbbi tagállamban található állandó telephely esetében nem nyer alkalmazást.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: holland.