

Downloaded via the EU tax law app / web

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2022. október 20.(*)

„Elzeter döntéshozatal – A különböz? tagállamok anya? és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszere – 90/435/EGK irányelv – A 4. cikk (1) bekezdése – Az anyavállalatnak a leányvállalatai által kifizetett osztalékok vonatkozásában fennálló adómentessége – A véglegesen megadóztatott többletjövedelem átvitele a következ? adóévekre – Véglegesen megadóztatott többletjövedelemmel rendelkez? társaság beolvadása egy másik társaságba – E többletek átvev? társasághoz való átvitelét korlátozó nemzeti szabályozás”

A C?295/21. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeter döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a cour d'appel de Bruxelles (Belgium) a Bírósághoz 2021. május 10?én érkezett, 2021. április 29?i határozatával terjesztett el?

az **Allianz Benelux SA**

és

az **État belge, SPF Finances**

között folyamatban lév? eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: M. Safjan tanácselnök, N. Jääskinen és M. Gavalec (el?adó) bírák,

f?tanácsnok: A. Rantos,

hivatalvezet?: M. Krausenböck tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2022. február 3?i tárgyalásra,

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

- az Allianz Benelux SA képviseletében V.?A. De Brauwere avocate,
 - a belga kormány képviseletében S. Baeyens, J.?C. Halleux és C. Pochet, meghatalmazotti min?ségben, segít?jük: D. Delvaux szakért?i min?ségben,
 - az Európai Bizottság képviseletében W. Roels és V. Uher, meghatalmazotti min?ségben,
- a f?tanácsnok indítványának a 2022. április 28?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem a különböz tagállamok anya és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszerér?l szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelvnek (HL 1990. L 225., 6. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.) a Szerz?dés 54. cikke (3) bekezdésének g) pontja alapján a részvénytársaságok egyesülésér?l szóló, 1978. október 9-i 78/855/EGK harmadik tanácsi irányelvvel (HL 1978. L 295., 36. o.; magyar nyelv? különkiadás 17. fejezet, 1. kötet, 42. o.), valamint a Szerz?dés 54. cikke (3) bekezdésének g) pontja alapján a részvénytársaságok szétválásáról szóló, 1982. december 17-i 82/891/EGK hatodik tanácsi irányelvvel (HL 1982. L 378., 47. o.; magyar nyelv? különkiadás 17. fejezet, 1. kötet, 50. o.) összefüggésben értelmezett 4. cikke (1) bekezdésének értelmezésére irányul.

2 E kérelmet az Allianz Benelux SA és az État belge, SPF Finances között, az utóbbi 2004 és 2007 közötti adóévek vonatkozásában társasági adó alá tartozó nyereségének meghatározása tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?.

Jogi háttér

Az uniós jog

A 90/435 irányelv

3 A 90/435 irányelv harmadik és negyedik preambulumbekzdése kimondja:

„[m]ivel a különböz tagállamokban m?köd? anyavállalatok és leányvállalataik közötti kapcsolatokat szabályozó jelenlegi adóügyi rendelkezések tagállamonként észrevehet?en különböz?ek, és általában kevésbé el?nyösek azoknál, amelyeket az ugyanazon tagállamban m?köd? anyavállalatokra és ezek leányvállalataira lehet alkalmazni; mivel a különböz tagállamok társaságai közötti együttm?ködés ezért hátrányban van az ugyanazon tagállam vállalatai közötti együttm?ködéssel összehasonlítva; mivel szükséges e hátrány kiküszöbölése egy közös rendszer bevezetésével annak érdekében, hogy megkönnyítsék a társaságok csoportosulását [helyesen: közösségi szint? csoportosulását]”.

mivel, ha egy anyavállalat a leányvállalatával való társulása értelmében megosztott nyereségeket kap, az anyavállalat szerint illetékes államnak [helyesen: ha egy anyavállalat a leányvállalatában fennálló részesedésére tekintettel felosztott nyereséget kap, az anyavállalat helye szerinti államnak]:

- vagy 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 [helyesen: vagy adóztatja az ilyen nyereséget, miközben felhatalmazza az anyavállalatot, hogy vonja le az esedékes adó összegéb?l a leányvállalat által az ilyen nyereségre megfizetett társasági adót].”

4 Ezen irányelv 1. cikke (1) bekezdése els? és második franciabekezdésének szövege a következőz:

„Ezen irányelvet minden egyes tagállam alkalmazza:

- valamely tagállam társasága által kapott felosztott nyereségre, amely más tagállamban m?köd? leányvállalatától származik,

– valamely tagállam társasága által más tagállam társasága számára juttatott felosztott nyereségre, amelyeknek az előbbi társaság a leányvállalata.”

5 Az említett irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdése értelmében:

„(1) Ha az anyavállalat a leányvállalatával fennálló kapcsolatára tekintettel felosztott nyereséget kap, akkor az anyavállalat tagállama, kivéve ha az anyavállalatot felszámolták [helyesen: Ha az anyavállalat a leányvállalatában fennálló részesedésére tekintettel – nem a leányvállalat felszámolásából származó – felosztott nyereséget kap, akkor az anyavállalat tagállama]:

– tartózkodik az ilyen nyereség adóztatásától, vagy

– adóztatja az ilyen nyereséget, miközben felhatalmazza az anyavállalatot, hogy vonja le az esedékes adó összegéből a leányvállalat által az ilyen nyereségre megfizetett társasági adót és adott esetben, azon tagállam által kivetett forrásadó összegét, amelyben a leányvállalat illetéssel bír – az 5. cikkben megállapított eltérésekkel – a megfelelő nemzeti adó összegéig.

(2) Minden tagállam mindazonáltal fenntarthatja annak lehetőségét, hogy a részesedéssel kapcsolatos semmilyen fizetési kötelezettséget és a leányvállalat nyereségfelosztásából származó semmilyen veszteséget ne lehessen levonni az anyavállalat adóztatható nyereségéből. Ahol ilyen esetben a részesedésre vonatkozó ügyviteli költségeket általánosságként rögzítik [a] rögzített összeg nem haladhatja meg a leányvállalat által felosztott nyereség 5%-át.”

6 A 90/435 irányelvet többek között a 2003. december 22-ii 2003/123/EK tanácsi irányelv (HL 2004. L 7., 41. o.; magyar nyelvű kiadás 9. fejezet, 2. kötet, 3. o.) módosította. A 90/435 irányelvnek a 2003/123 irányelvvel módosított változatából eredő 4. cikkének (1) bekezdése szerint:

„Ha az anyavállalat vagy állandó telephelye – az anyavállalatnak a leányvállalatával fennálló kapcsolatára tekintettel – felosztott nyereséget kap, az anyavállalat tagállama és az állandó telephely tagállama, kivéve, ha a leányvállalatot felszámolták:

– 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.”

7 A 90/435 irányelvet hatályon kívül helyezte a különböző tagállamok anyai és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 2011. november 30-ii 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 arra a 90/435 irányelvet kell alkalmazni.

A 78/855 irányelv

8 A 78/855 irányelv 19. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Az egyesülés *ipso jure* egyidejűleg a következő joghatásokkal bír:

a) a beolvadó társaság összes (aktív és passzív) vagyonának az átruházása az átvevő társaságra, mind a beolvadó társaság és az átvevő társaság közötti jogviszonyban, mind pedig harmadik személyek vonatkozásában;

[...]"

A belga jog

9 A jövedelemadóról szóló 1992. évi törvénykönyv alapeljárás tényállásának idején hatályos változata (a továbbiakban: CIR 1992) 202. cikkének 1. §-a a következőképpen rendelkezik:

„Az adózási időszakban elért nyereség akkor is levonható, ha

1° osztalékból származik, kivéve az olyan jövedelmet, amely a társaság saját részvényeinek, illetve saját üzletrészeinek megvásárlásából vagy a társaság vagyonának teljes vagy részleges felosztásából származik;

[...]"

10 A CIR 1992 204. cikkének első 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 vehető figyelembe.”

11 A CIR 1992 205. cikke 2. §-ának szövege a következő:

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

12 A CIR 1992 206. cikke ekképp rendelkezik:

„1. § A korábbi veszteségeket egymást követően le kell vonni a későbbi adóköteles időszakokban szerzett jövedelemből.

2. §. [...]"

A 211. cikk 1. § szerinti egyesülés esetén az átvevő társaságnál levonhatók maradnak a beolvadó társaság által az egyesülést megelőzően felhalmozott üzleti veszteségek, a beolvadó társaság beolvadó elemei által az egyesülést megelőzően képzett teljes nettó adózási célú eszközállománynak az átvevő társaság teljes nettó adózási célú eszközállománya és a beolvadó elemek nettó adóértéke által képzett összegben képviselt hányada arányában”. A 211. cikk 1. §-a szerinti szétválás esetén a fent megállapított szabály az üzleti veszteség azon részére alkalmazandó, amelyet a beolvadó társaság nettó adóköteles eszközének nettó adóértékével arányosan határoznak meg.”

Az alapeljárás és az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdés

13 1995. november 16-án az AGF l'Escaut SA-ba beolvadt két biztosítótársaság. 1999. szeptember 15-én maga az AGF l'Escaut, valamint öt másik biztosítótársaság beolvadt az Assubel-Vie SA-ba.

14 Az AGF L'Escaut és az Assubel?Vie által beolvasztott társaságok, amelyek az Allianz Benelux cégnév alatt működtek, végleges adózott bevétel-többlettel ([revenus définitivement taxés]; a továbbiakban: RDT) rendelkeztek, amely a kés?bbi adóévekre átvihet? volt. Az Allianz Benelux ekkor teljes egészében átvitte ezen RDT?többletet a 2004 és 2007 közötti adóévekre. Ezt a teljes átvitelt a belga adóhatóság elutasította.

15 Az Allianz Benelux által ezen elutasítással szemben benyújtott panaszt követ?en a belga adóhatóság hatáskörrel rendelkező regionális igazgatója 2012. december 19?i határozatában megállapította, hogy a beolvadó társaság RDT?többleteinek az átvev? társaságra történ? átvitelét el?író jogszabályi rendelkezés hiányában a beolvadó társaságok RDT?többleteinek a jelen ügyben az Allianz Benelux által kért átvitelének nem volt jogalapja. Mindazonáltal e többletek részleges átvitelét kizárólag a CIR 1992 206. cikkének 2. §?ában a megtérítend? veszteségekre vonatkozóan el?írt arányosítás mértékéig fogadta el.

16 Az Allianz Benelux keresetet indított e határozattal szemben a tribunal de première instance francophone de Bruxelles (brüsszeli francia nyelv? elsőfokú bíróság, Belgium) el?tt. 2016. május 20?i ítéletével e bíróság elutasította az RDT?többletek teljes átvitele iránti kérelmet.

17 Az Allianz Benelux fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a kérdést el?terjeszt? bírósághoz. E társaság arra hivatkozik, hogy a beolvadó társaság átvihet? RDT?je átvev? társaság részére történ? teljes átvitelének hiánya, amellyel a beolvadó társaság rendelkezett, el?ször is e jövedelem megadóztatását eredményezi, másodszor a 90/435 irányelv 4. cikkének (1) bekezdésébe ütközik, harmadszor pedig sérti az adósemlegesség elvét.

18 E körülmények között a cour d'appel de Bruxelles (brüsszeli fellebbviteli bíróság, Belgium) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell?e értelmezni [a 90/435] tanácsi irányelvnek [a 78/855] és [a 82/891] irányelv rendelkezéseivel együttesen vagy ezek nélkül értelmezett 4. cikkének (1) [bekezdését], hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely el?írja, hogy a 90/435 irányelv szerinti felosztott nyereséget beszámítják az osztalékban részesül? társaság adóalapjába azt megelőz?en, hogy összegének 95%?át az adóalapból levonják, és az adott esetben átvihet? a kés?bbi adózási időszakra, amely szabályozás ugyanakkor olyan különös rendelkezés hiányában, amely a társaságok átalakulási m?veletei esetén el?írná, hogy az átvev? társaságba így átvitt levonások teljes egészében átszállnak a kedvezményezett társaságra, azzal a hatással jár, hogy ezen nyereséget az említett m?velet során közvetett módon megadóztatják egy olyan rendelkezés alkalmazása miatt, amely ezen levonások átvitelét a beolvadó társaság beolvadó elemei által az egyesülést megelőz?en képzett teljes nettó vagyonnak az átvev? társaság teljes nettó vagyona és a beolvadó elemek nettó adóértéke által szintén az egyesülést megelőz?en képzett összegben képviselt hányada arányában korlátozza?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés?I

Az elfogadhatóságról

19 Mindenekelőtt meg kell állapítani, hogy bár a kérdést el?terjeszt? bíróság az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésében nemcsak a 90/435 irányelv 4. cikkének (1) bekezdésére, hanem a 78/855 és 82/891 irányelvre is hivatkozik, nem említi e két utóbbi irányelv egyetlen konkrét rendelkezését sem, és nem fejt ki azokat az okokat sem, amelyek miatt azok relevánsak az alapügyben.

20 Márpedig el?ször is, ami a 82/891 irányelvet illeti, az – 1. cikkének megfelel?en – csak a részvénytársaságok különválás útján és/vagy új társaságok alapításával történ? szétválására vonatkozik, így az nem alkalmazható az alapügyre, amely az ilyen szétválásoktól elkülönül? egyesülésre vonatkozik.

21 Másodszor a 78/855 irányelv sem alkalmazható az alapügyre, mivel az csak az egyesületekre jellemz? magánjogi szempontokra vonatkozik, anélkül hogy adójogi rendelkezéseket tartalmazna. E tekintetben az Európai Unió belüli egyesületek adózási vonatkozásait az alapügy tényállásának megvalósulása idején a különböz? tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszerér?l szóló, 1990. július 23?i 90/434/EGK tanácsi irányelv (HL 1990. L 225., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 142. o.) szabályozta.

22 Harmadszor, ami a 90/435 irányelvet illeti, emlékeztetni kell egyrészt arra, hogy amint az többek között a harmadik és a negyedik preambulumbekzdéséb?l kit?nik, annak célja az egyik tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalat által a másik tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalata részére felosztott nyereség gazdasági értelemben vett kett?s adóztatásának elkerülése, és ezáltal a társaságok uniós szint? csoportosulásának megkönnyítése. Az adósemlegesség biztosítása érdekében ezen irányelv 4. cikke (1) bekezdése el?ír egy szabályt, amely annak elkerülésére irányul, hogy a felosztott nyereséget ne sújtsa el?ször a leányvállalatnál és másodszor az anyavállalatnál is adókötelezettség (lásd ebben az értelemben: 2019. december 19?i Brussels Securities ítélet, C?389/18, EU:C:2019:1132, 35. és 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Márpedig ugyanezen irányelv egyetlen rendelkezése sem írja el? kifejezetten annak alkalmazását az alapügyben szerepl?höz hasonló társaságok egyesülésére irányuló ügyletek keretében.

23 Másrészt a 90/435 irányelv 1. cikke a valamely tagállam társasága által a más tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalataitól kapott felosztott nyereségre vonatkozik. Egyébiránt a Bíróság ítélkezési gyakorlatának megfelel?en ezen irányelv 4. cikke (1) bekezdésének els? franciabekezdése nem szabályozza azt a helyzetet, amikor az osztalékfizet? társaság székhelye ugyanabban a tagállamban található, mint az osztalékban részesül? társaság székhelye (2009. június 4?i KBC Bank és Beleggen, Risicokapitaal, Beheer végzés, C?439/07 és C?499/07, EU:C:2009:339, 57. pont).

24 Márpedig a jelen ügyben az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem nem tartalmaz semmilyen információt a beolvadó társaságok által kapott osztalékok eredetére vonatkozóan, így nem állapítható meg, hogy az alapügyben szóban forgó ügyleteket a 90/435 irányelv szabályozza?e, vagy éppen ellenkez?leg, olyan tisztán bel? helyzetet képeznek, amely csak belga társaságokat érint.

25 Egyrészt azonban a kialakult ítélkezési gyakorlatnak megfelel?en az uniós jog értelmezésére vonatkozó el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések releváns voltát vélelmezni kell (lásd ebben az értelemben: 2022. szeptember 7?i Cilevi?s és társai ítélet, C?391/20, EU:C:2022:638, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Másrészt a Bíróság már megállapította, hogy a belga jog az RDT?rendszert illet?en visszautal a 90/435 irányelvre, és ennél fogva ezen utalás alapján elismerte az el?zetes döntéshozatal iránti kérelmek elfogadhatóságát, és úgy ítélte meg, hogy mivel a nemzeti jog által az uniós jogra történ? utalás hatálya kizárólag a nemzeti jog által szabályozott kérdés, kizárólag a nemzeti bíróság feladata, hogy az uniós jogra történ? ilyen hivatkozás pontos joghatályát megítélje, mivel a Bíróság hatásköre csak e jog rendelkezéseinek vizsgálatára terjed ki (lásd ebben az értelemben: 2012. október 18?i Punch Graphix Prepress Belgium ítélet, C?371/11, EU:C:2012:647, 26. és 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

26 A jelen ügyben, amint arra a f?tanácsnok az indítványának 33. pontjában rámutatott, az el?zetes döntéshozatal iránti kérelemb?l kit?nik, hogy a belga adóhatóság az alapügyben szóban forgó határozatot kifejezetten a Bíróságnak az RDT?vel kapcsolatos ítélezési gyakorlatára alapította.

27 A fentiekre tekintettel meg kell állapítani, hogy az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés elfogadható, és azt kizárólag a 90/435 irányelv alapján kell megvizsgálni.

Az ügy érdemér?l

28 Egyetlen el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 90/435 irányelv 4. cikkének (1) bekezdését úgy kell?e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely el?írja, hogy a társaság által kapott osztalékokat be kell számítani annak adóalapjába, miel?tt azok összegének 95%?át levonnák, és amely adott esetben lehet?vé teszi e levonás kés?bbi adóévekre való átvitelét, de amely ezzel szemben az említett társaság beolvadással történ? egyesülése esetén azon rész arányára korlátozza e levonás átvitelét az átvev? társasághoz, amelyet a beolvasztott társaság nettó adózási célú eszközállománya képvisel az átvev? társaság és a beolvasztott társaság teljes nettó adózási célú eszközállományában.

29 El?zetesen emlékeztetni kell arra, hogy a 90/435 irányelv 2003/123 irányelvb?l ered? változata 4. cikkének (1) bekezdése el?írja, 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 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 megfelel az ezen irányelv 2. és 3. cikkében meghatározott követelményeknek.

30 Ennek megfelel?en a 90/435 irányelv 4. cikkének (1) bekezdése kifejezetten a tagállamokra bízta a mentesítés és a beszámítás módszere közötti választást, amelyeket ezen irányelv 4. cikke (1) bekezdésének els?, illetve második franciabekezdése ír el? (2019. december 19?i Brussels Securities ítélet, C?389/18, EU:C:2019:1132, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

31 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelemben szerepl? adatok szerint a Belga Királyság a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének els? franciabekezdésében el?írt mentesítési módszert választotta. Az el?terjesztett kérdésre tehát kizárólag e rendelkezésre figyelemmel kell válaszolni.

32 E tekintetben a Bíróság kimondta egyrészt, hogy a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének els? franciabekezdésében el?írt rendszert választó tagállam azon kötelezettsége, hogy tartózkodjon azon nyereség adóztatásától, amelyet az anyavállalat a leányvállalatában fennálló részesedés címén kap, semmilyen feltételt?l nem függ, és azt kizárólag ugyanezen cikk (2) és (3) bekezdésében, valamint az ezen irányelv 1. cikkének (2) bekezdésében el?írt korlátozással fejezik ki, másrészt az ezen 4. cikk (1) bekezdésének els? franciabekezdésében el?írt 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 (2019. december 19?i Brussels Securities ítélet, C?389/18, EU:C:2019:1132, 33. és 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

33 Ami az RDT?kre vonatkozó belga adószabályozást illeti, a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kit?nik, hogy az eredetileg azt írta el?, hogy az anyavállalat által kapott osztalékokat hozzá kell adni ez utóbbi adóalapjához, majd azt ezen osztalékok 95%-a erejéig le kell vonni ezen adóalapról, de kizárólag akkor, ha az anyavállalat rendelkezik adóztatható nyereséggel, és nem volt lehetőség arra, hogy az RDT?k le nem vont részét átvigyék a következ? adóévekre (2019. december 19?i Brussels Securities ítélet, C?389/18, EU:C:2019:1132, 39. pont).

34 Mindazonáltal a 2009. február 12?i Cobelfret ítéletet (C?138/07, EU:C:2009:82) követ?en a RDT?rendszert úgy módosították, hogy a CIR 1992 205. cikke 3. §?ának megfelel?en az RDT azon része, amely az érintett adóévben a nyereség elégtelensége miatt nem vonható le, ett?l kezdve elhalasztható a kés?bbi adóévekre, és ez a halasztás id?ben nem korlátozott. Úgy t?nik tehát, hogy az átvihet? veszteségek csökkentését, amihez az osztalékoknak az anyavállalat adóalapjába történ? beszámítása vezet, már kompenzálja az ugyanezen összeg? RDT?k id?beli korlátozások nélküli átvitele (lásd ebben az értelemben: 2019. december 19?i Brussels Securities ítélet, C?389/18, EU:C:2019:1132, 40. pont).

35 A jelen ügyben az alapügy nem arra a helyzetre vonatkozik, amikor a leányvállalat által az anyavállalatának fizetett osztalékot ez utóbbi megadóztatta, hanem egy olyan helyzetre, amelyben a beolvadó társaság veszteségeinek egyesülés esetén az átvev? társaságra történ? átruházására vonatkozó nemzeti jogszabályokban foglaltakkal analógia útján a belga adóhatóság csak részben ismerte el a beolvadó társaság RDT?többletének a beolvadó társaságra történ? átvitelét, azaz azon rész arányában, amelyet a beolvasztott társaság nettó adózási célú eszközállománya képvisel az átvev? társaság és a beolvasztott társaság teljes nettó adózási célú eszközállományában.

36 El?ször is meg kell állapítani, hogy a 90/435 irányelv 4. cikkének (1) bekezdése nem írja el? a beolvadó társaság azon többletei átvev? társaságra történ? átvitelének lehetőségét, amelyek véglegesen adózott jövedelemnek min?sülnek, mint amilyenek az RDT?re vonatkozó belga adószabályozás tárgyát képez? többletek. E rendelkezés csupán arra kötelezi a tagállamokat, hogy – amint az a jelen ítélet 29. és 30. pontjában megállapításra került – a mentesítési rendszer és a beszámítási rendszer között válasszanak a leányvállalatok által az anyavállalata részére történ? osztalékfizetés gazdasági kett?s adóztatásának elkerülése érdekében, anélkül hogy el?írná, hogy a mentességi rendszert választó tagállamoknak hogyan kell azt alkalmazniuk.

37 Következésképpen a tagállamok szabadon határozhatják meg – bels? jogrendjük igényeit figyelembe véve – hogy milyen módon érik el a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének els? franciabekezdésében el?írt eredményt (2009. június 4?i KBC Bank és Beleggen, Risicokapitaal, Beheer végzés, C?439/07 és C?499/07, EU:C:2009:339, 50. pont).

38 Másodszor sem a 90/434 irányelv, sem az uniós jog egyetlen más szövege nem írja el? a beolvadó társaságnak az egyesülések keretében az átvev? társaságra történ?, a jelen ítélet 36. pontjában említettekhez hasonló többletek feltétel nélküli átviteléhez való jogot, amint azt az Allianz Benelux kéri.

39 Harmadszor meg kell vizsgálni, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló RDT?re vonatkozó szabályozás a kapott osztalékoknak a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének els? franciabekezdésével összeegyeztethetetlen közvetlen vagy közvetett adóztatásával jár?e.

40 El?ször is, ami az osztalékok esetleges közvetlen adóztatását illeti, a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kit?nik, hogy az alapügyben szóban forgó, RDT?re vonatkozó szabályozás lehetővé teszi annak biztosítását, hogy a beolvadó társaságtól kapott osztalékokat ne adóztassák az átvev? társaságnál. E szabályozás ugyanis el?írja, hogy el?ször is az anyavállalat

által kapott osztalékokat be kell számítani annak adóalapjába, másodszer pedig ezen osztalékok 95%-ának megfelelő összeget levonnak ebből az adóalapból, amennyiben az anyavállalatnál az adóköteles nyereség az egyéb adómentes nyereség levonását követően is fennmarad. Következésképpen az említett szabályozásból nem következik a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első franciabekezdése alapján mentesített osztalékok közvetlen adóztatása, amit egyébként az észrevételeket elterjesztő felek egyike sem állított.

41 Egyrészt, ami az osztalékok esetleges közvetett adóztatásának fennállását illeti, amellyel – amint arra a jelen ítélet 32. pontja emlékeztet – ellentétes a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első franciabekezdése, meg kell határozni, hogy az e rendelkezésben előírt kötelezettséggel ellentétesek-e azok az adójogi hatások, amelyeket a beolvadással történő egyesülés során az RDT-re vonatkozó szabályozás alapján a többlet átvitelének korlátozása az osztalékban részesülő társaság adóalapjára gyakorol.

42 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a 2019. december 19-ii Brussels Securities ítéletben (C-389/18, EU:C:2019:1132), amely arra a sorrendre vonatkozott, amelyben a belga adójogban levonják az adóköteles nyereségből származó levonható jövedelmet, különös tekintettel az RDT-többletre azon egyéb jövedelmekhez képest, amelyek esetében az adólevonás elhalasztása időben korlátozott volt, a Bíróság összehasonlította az ezen ügyben szóban forgó helyzetet, amelynek keretében az anyavállalatnak tiszteletben kellett volna tartania az adólevonás során az RDT-többlet levonásának az egyéb adólevonásokhoz viszonyított elsőbbségét, amely helyzet létrejött volna, ha a Belga Királyság olyan mentességi szabályozást alkalmaz, amely az osztalékokat kizárja az adóalapból.

43 Márpedig, amint azt a belga kormány és a Bizottság egyaránt felveti, a két helyzet összehasonlításán alapuló ilyen érvelés analógia útján az alapügyben is alkalmazható, még akkor is, ha ezt az érvelést a Bíróság az anyavállalat és a leányvállalata közötti kapcsolat keretében alkalmazta.

44 Ennélfogva össze kell hasonlítani az olyan helyzetet, mint amelyről az alapügyben szó van, amelynek keretében a beolvadással történő egyesülés során ugyanazt az arányos mértékre korlátozást alkalmazták a veszteségek átvitelére, mint a beolvadó társaság RDT-többleteinek átvitelére, olyan helyzetben, amikor az érintett tagállam olyan egyszeri mentességi rendszert vezetett be, amely az osztalékoknak az adóalapból való kizárását írja elő, és amelyben az arányos korlátozás kizárólag a veszteségek átvitelére és nem az RDT-többletek átvitelére vonatkozik.

45 Márpedig, amint arra a főtanácsnok az indítványának az 57. pontjában rámutatott, ezen összehasonlításból kitűnik, hogy az a helyzet, amelyben az arányos mértékre korlátozás egyesülés esetén mind az RDT-többletek átvitelére, mind a veszteségek átvitelére vonatkozik, nem tűnik súlyosabb adóztatásnak, mint abban az esetben, ha az osztalékokat kizárják az osztalékban részesülő társaság adóalapjából. Úgy tűnik, hogy mindkét esetben tiszteletben tartják az adósemlegességet.

46 Egyébként pedig, amint azt a Bizottság megjegyzi, ha az RDT-többleteket teljes egészében átviszik az átvevő társasághoz, míg a veszteségek átvitelére az alapügyben szereplőhöz hasonló, arányos korlátozás vonatkozik, e társaság kedvezőbb helyzetbe kerülne, mintha a Belga Királyság egyszeri mentességet írna elő.

47 Az alapügyben szereplő nemzeti szabályozással kapcsolatos ügyekben a Bíróság emlékeztetett továbbá arra, hogy a tagállamok szabadon határozhatják meg a 90/435 irányelv 4. cikkének (1) bekezdésében előírt eredmény elérésének módját (lásd ebben az értelemben: 2009. február 12-ii Cobelfret ítélet, C-138/07, EU:C:2009:82, 61. pont; 2009. június 4-ii KBC Bank és Beleggen, Risicokapitaal, Beheer végzés, C-439/07 és C-499/07, EU:C:2009:339, 50. és 53.

pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

48 A fenti megfontolásokra tekintettel az elztes döntéshozatalra elterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 90/435 irányelv 4. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely elírja, hogy a társaság által kapott osztalékokat be kell számítani annak adóalapjába, mielt azok összegének 95%-át levonnák, és amely adott esetben lehetvé teszi e levonás késbbi adóévekre való átvitelét, de amely ezzel szemben az említett társaság beolvadással történ egyesülése esetén azon rész arányára korlátozza e levonás átvitelét az átvev társasághoz, amelyet a beolvasztott társaság nettó adózási célú eszközállománya képvisel az átvev társaság és a beolvasztott társaság teljes nettó adózási célú eszközállományában.

A költségekr?

49 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev felek számára a kérdést elterjeszt bíróság eltt folyamatban lév eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetk meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (nyolcadik tanács) a következéképpen határozott:

A különböz tagállamok anya és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszerér?i szóló, 1990. július 23?i 90/435/EGK tanácsi irányelv 4. cikkének (1) bekezdését

a következéképpen kell értelmezni:

azzal nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely elírja, hogy a társaság által kapott osztalékokat be kell számítani annak adóalapjába, mielt azok összegének 95%-át levonnák, és amely adott esetben lehetvé teszi e levonás késbbi adóévekre való átvitelét, de amely ezzel szemben az említett társaság beolvadással történ egyesülése esetén azon rész arányára korlátozza e levonás átvitelét az átvev társasághoz, amelyet a beolvasztott társaság nettó adózási célú eszközállománya képvisel az átvev társaság és a beolvasztott társaság teljes nettó adózási célú eszközállományában.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: francia.