JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2016. november 17.[1]

C-68/15. sz. ügy

X

(a Grondwettelijk Hof [alkotmánybíróság, Belgium] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adójogszabályok — Letelepedés szabadsága — A 2011/96/EU irányelv 4. cikkének (3) bekezdése és 5. cikke — Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv — Társaságok adóztatása nyereségfelosztás miatt — A forrásadó fogalma — »Fairness tax«”

I – Bevezetés

1. A jelen előzetes döntéshozatali eljárásban annak tisztázását kérik a Bíróságtól, hogy összeegyeztethető-e a letelepedés szabadságával és a 2011/96/EU irányelvvel[2] (a továbbiakban: az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv) a Belga Királyságban kivetett azon adó, amelyet a vállalkozásoknak meghatározott körülmények esetén nyereségfelosztáskor kell megfizetniük.

2. A belga adójog lehetővé teszi a vállalkozások számára, hogy korlátlanul jövőbeli adózási időszakokhoz rendeljék a veszteségeket, valamint hogy az úgynevezett kockázati tőkéhez kapcsolódó levonást[3] hajtsanak végre. A belga kormány által rendelkezésre bocsátott adatok szerint ezek az intézkedések azonban azt eredményezték, hogy bizonyos vállalkozások már szinte egyáltalán nem fizetnek adót, mégis felosztanak nyereséget. Mivel ez a többi adóalannyal szemben nem igazságos, a fairness tax nevű külön kivetett adóval a levonási lehetőségeket nyújtó visszás helyzeteket kívánták korlátozni.[4]

3. Az adót lényegében akkor kell alkalmazni, amikor a társaságok nyereséget osztanak fel, de a hivatkozott levonások alkalmazásával hatékonyan csökkentik az azonos adózási időszak nyereségadóját. Egyszerűsítve, az adóalap ahhoz az összeghez kapcsolódik, amellyel a társaság felosztott nyeresége túllépi az adóköteles eredményét. Ezt az összeget az adómérték alkalmazása előtt megszorozzák az úgynevezett arányossági tényezővel, amely megmutatja, hogy az eredményt milyen mértékben csökkentették a veszteségekhez, illetve a kockázati tőkéhez kapcsolódó levonás igénybe vételével.

1 — Eredeti nyelv: német.

2 — A 2015. január 27-i 2015/121/EU tanácsi irányelvvel (HL L 21., 1. o.) módosított, a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 2011. november 30-i tanácsi irányelv (HL L 345., 8. o.).

3 — A levonás lehetővé teszi, hogy a vállalatok jövedelmére kivetett adó alapjából fiktív módon levonják azokat a kamatokat, amelyek a vállalkozás saját tőkéje kamatának számítanak. A Bíróság már foglalkozott ezzel a levonással az Argenta Spaarbank ítéletében (C-350/11, EU:C:2013:447).

4 — Lásd az illetékes miniszter észrevételeit a belga képviselőház szociális bizottságának 2013. július 15-i jelentésében (Parl. Kam., 2012–2013, 53-2891/007. sz. dokumentum, 38. o.).

4. Azért kérdőjelezik meg a fairness tax letelepedés szabadságával való összeegyeztethetőségét, mert külföldi társaságokra is vonatkozik, amennyiben azok leányvállalat helyett állandó telephelyet működtetnek Belgiumban. Miután az adó a társasági adó és az osztalékokra kivetett forrásadó jellegzetességeivel is bír, vitatott továbbá, hogy ellentétes-e az anya- és leányvállalatokról szóló irányelvvel. [5]

II – Jogi háttér

A –*Az uniós jog*

5. A jelen eljárás uniós jogi háttere az EUMSZ 49–EUMSZ 55. cikkben szereplő letelepedés szabadsága, valamint az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv.

6. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelvet 1. cikkének (1) bekezdése szerint a következőkre kell alkalmazni:

„a) valamely tagállam társasága által kapott felosztott nyereségre, amely más tagállamban működő leányvállalatától származik;

b) valamely tagállam társasága által más tagállam társasága számára jutatott felosztott nyereségre, amelyeknek az előbbi társaság a leányvállalata;

[…]”

7. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikke alapján:

„(1) 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:

a) tartózkodik az ilyen nyereség adóztatásától annyiban, amennyiben az a leányvállalat által nem vonható le, és megadóztatja az ilyen nyereséget annyiban, amennyiben az a leányvállalat által levonható; vagy

b) 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 a 2. cikkben megállapított fogalommeghatározással azonos, és megfelel a 3. cikkben meghatározott követelményeknek.

[…]

(3) Minden tagállam fenntartja annak lehetőségét, hogy a részesedéssel kapcsolatos semmilyen fizetési kötelezettséget és a leányvállalat nyereségfelosztásából származó semmilyen veszteséget ne lehessen levonni az anyavállalat adóztatható nyereségéből.

Ahol ilyen esetben a részesedésre vonatkozó ügyviteli költségeket átalányösszegként rögzítik, a rögzített összeg nem haladhatja meg a leányvállalat által felosztott nyereség 5%-át.

5 — A Bíróság előtt ezen túlmenően folyamatban van egy franciaországi adóval kapcsolatos eljárás, amely adó strukturális hasonlóságot mutat a belga fairness taxszal; lásd: Association française des entreprises privées és társai ügy, (C-365/16).

[…]”

8. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 5. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

B –*A nemzeti jog*

9. A fairness tax alapja a 2013. július 30-i törvény,[6] amelynek 43–50. cikkét módosította a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvénykönyv (Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, a továbbiakban: 1992. évi WIB). Az 1992. évi WIB e törvény 1. §-ával bevezetett 219 ter cikke szerint a belga társaságokra a 2014-es adóévtől külön adó vonatkozik a társasági adó keretein belül.[7]

10. Az 1992. évi WIB 219 ter cikkének 2. §-a szerint ezen adó adóalapjának kiszámítása során a kiindulópont az adózási időszak vonatkozásában kifizetett bruttó osztalék, és a ténylegesen társaságiadó-kötelezettség alá tartozó végleges adóköteles eredmény közötti pozitív különbség. Az 1992. évi WIB 219 ter cikkének 3. §-a szerint ezt az összeget csökkentik a kifizetett osztalék korábbi időpontban, és legkésőbb a 2014-es adóévben adóztatott céltartalékokból származó részével.

11. Az így kapott eredményt az 1992. évi WIB 219 ter cikkének 4. §-a szerint végül megszorozzák egy együtthatóval (ez az úgynevezett arányossági tényező), amely tört az alábbiak közötti arányt fejezi ki:

– egyrészt a számlálóban az adózási időszak vonatkozásában ténylegesen megvalósult veszteségelhatárolás-levonás és a kockázati tőkéhez kapcsolódó levonás,

– másrészt a nevezőben az adózási időszak adóköteles eredménye, az adómentes értékcsökkenések, tartalékok és értéknövekedések figyelmen kívül hagyásával.

12. Az 1992. évi WIB 219 ter cikkének 5. §-a szerint az adóalap semmilyen más módon nem korlátozható vagy csökkenthető.

13. Az 1992. évi WIB 463 bis cikke 1. §-ának 1. pontjával összefüggésben értelmezett 219 ter cikkének 6. §-a szerint az adó mértéke 5,15%.

14. Az 1992. évi WIB 233. cikkének (3) bekezdése szerint osztalékfizetés esetén a Belgiumban állandó telephellyel rendelkező külföldi vállalkozásokat fairness tax terheli. Az adóalap megállapítása során csak a társaság által kifizetett bruttó osztalék azon részét veszik figyelembe, amely megfelel a belga állandó telephely társaság teljes eredményében betöltött arányának.

III – Az alapjogvita és a Bíróság előtti eljárás

15. Az alapjogvita tárgya az X NV által a belga alkotmánybíróság elé terjesztett kereset, amely a 2013. július 30-i törvény fairness taxot bevezető cikkeinek megsemmisítésére irányul.

6 — Az egyes rendelkezések megállapításáról szóló törvény (Wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen), kihirdette a 2013. augusztus 1-jei *Belgisch Staatsblad*.

7 — Az 1992. évi WIB 1. §-a (1) bekezdésének 2. pontja szerint társasági adó a belga székhelyű társaságok teljes jövedelmére kivetett adó.

16. Mivel az alkotmánybíróság kételkedik a fairness tax letelepedés szabadságával és az anya- és leányvállalatokról szóló irányelvvel való összeegyeztethetőségében, 2015. január 28-án az EUMSZ 267. cikk alapján a következő kérdésekkel fordult a Bírósághoz:

1) Úgy kell-e értelmezni az Európai Unió működéséről szóló szerződés 49. cikkét, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint

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

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

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

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

17. A Bíróság előtti eljárásban az alapjogvita felperese, a Belga Királyság, a Francia Köztársaság és az Európai Bizottság írásbeli észrevételeket terjesztett elő, és részt vett a 2016. június 22-én tartott tárgyaláson.

IV – A jogkérdésről

A –*Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről*

18. A kérdést előterjesztő bíróság első kérdése a fairness tax letelepedés szabadságával való összeegyeztethetőségére irányul, két különböző szempontból. Míg a kérdés első része a külföldi társaságok belgiumi tevékenységének jogi formája megválasztásának különböző adójogi következményeire irányul, addig a második rész a belföldi és a külföldi társaságok eltérő kezelésére vonatkozik a belgiumi nyereségek céltartalékba helyezése esetén.

1. A jogi forma megválasztásán alapuló állítólagos eltérő bánásmód

19. Az első kérdés első része lényegében azt kívánja tisztázni, hogy a letelepedés szabadságával ellentétes-e az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint a Belgiumban állandó telephellyel rendelkező külföldi társaságok nyereségfelosztás esetén adókötelezettség alá tartoznak, nem kell azonban adót fizetniük akkor, ha leányvállalaton keresztül folytatják belgiumi tevékenységüket.

20. Az alapjogvita felperesének álláspontja szerint a fairness tax kivetési módja akadályozza a külföldi társaságokat a belgiumi tevékenységük jogi formájának szabad megválasztásában. Amennyiben a külföldi társaság leányvállalatán keresztül tevékenykedik Belgiumban, csak közvetetten, és annyiban találkozik az adóval, amennyiben a leányvállalat nyereséget oszt fel számára. Amennyiben azonban állandó telephelyen keresztül tevékenykedik Belgiumban, fairness tax terheli, amennyiben maga oszt fel nyereséget. Következésképpen a belgiumi állandó telephellyel rendelkező külföldi társaságot hátrányosabban kezelik, mintha leányvállalatot működtetne ott.

21. Meg kell tehát vizsgálni, hogy korlátozza-e a letelepedés szabadságát, ha a valamely tagállam által kivetett adó végeredményben a külföldi társaságokkal szembeni eltérő bánásmódot eredményez, attól függően, hogy állandó telephely vagy leányvállalat formájában tevékenykednek a hivatkozott tagállamban.

22. A letelepedés szabadságát az EUMSZ 49. és az EUMSZ 54. cikk biztosítja a társaságok számára. Annak értelmében az Unió tagállamainak valamelyikében székhellyel rendelkező társaságok jogosultak tevékenységüket valamely másik tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselet útján gyakorolni.[8] A fióktelep adójogi szempontból megfelel az állandó telephelynek.[9]

23. Minthogy ezenfelül az EUMSZ 49. cikk első bekezdésének második mondata kifejezetten a gazdasági szereplőknek hagyja meg annak lehetőségét, hogy szabadon válasszák meg azt a jogi formát, amelyet megfelelőnek találnak más tagállamban kifejtett tevékenységükhöz, ezt a szabad választási lehetőséget nem korlátozhatják a fogadó tagállamban hátrányosan megkülönböztető jellegű adójogi rendelkezések.[10] A más tagállamban folytatott tevékenységhez megfelelőnek tartott jogi forma megválasztása szabadságának célja tehát többek között az, hogy a valamely tagállamban székhellyel rendelkező gazdasági társaság számára lehetővé tegye más tagállamban fióktelep nyitását annak érdekében, hogy ott ugyanolyan feltételekkel folytathasson gazdasági tevékenységet, mint amelyek a leányvállalatra alkalmazandók.[11] A fogadó tagállam nem hivatkozhat arra, hogy a külföldi társaság az őt esetleg hátrányosan érintő eltérő bánásmódot elkerülheti azáltal, hogy tevékenységéhez más jogi formát választ, például fióktelep helyett leányvállalatot alapít.[12]

8 — Lásd többek között: Bizottság kontra Francia Köztársaság ítélet (270/83, EU:C:1986:37, 18. pont); Saint-Gobain ZN ítélet (C-307/97, EU:C:1999:438, 35. pont); X Holding ítélet (C-337/08, EU:C:2010:89, 17. pont); Philips Electronics UK ítélet (C-18/11, EU:C:2012:532, 12. pont).

9 — Lásd az Európai Bizottság közös konszolidált társaságiadó-alapról (KKTA) szóló tanácsi irányelvre vonatkozó, 2011. október 3-i javaslatának (COM(2011) 121 végleges) 5. cikke 1. pontjának b) alpontját.

10 — Lásd többek között: Bizottság kontra Francia Köztársaság ítélet (270/83, EU:C:1986:37, 22. pont); CLT-UFA ítélet (C-253/03, EU:C:2006:129, 14. pont); Oy AA ítélet (C-231/05, EU:C:2007:439, 40. pont); Philips Electronics UK ítélet (C-18/11, EU:C:2012:532, 13. pont); KBC Bank és Beleggen, Risicokapitaal, Beheer végzés (C-439/07 és C-499/07, EU:C:2009:339, 77. pont).

11 — CLT-UFA ítélet (C-253/03, EU:C:2006:129, 15. pont); Philips Electronics UK ítélet (C-18/11, EU:C:2012:532, 14. pont).

12 — Lásd: Oy AA ítélet (C-231/05, EU:C:2007:439, 40. pont).

24. Az alapjogvita felperesének álláspontjával szemben azonban a jogi forma megválasztásának szabadsága nem értelmezhető önálló előírásként. A Bíróság helyesen tekinti csupán a belföldiekkel megegyező bánásmód kötelezettségére adott reflexiónak anélkül, hogy ezen túlmutató védelmi szintet biztosítana.[13] Amennyiben ugyanis az alapszabadságok célja a belső piac annak révén történő megvalósítása, hogy éppen a határokon átnyúló gazdasági tevékenységek akadályait szüntetik meg, úgy nem jöhet szóba egy ettől elszakadó, az adójogi rendelkezések jogi formától független kialakítására irányuló kötelezettség.

25. Így önmagában nem indokolhatja a letelepedés szabadságának korlátozását a külföldi társasággal szemben végeredményben alkalmazott, attól függő eltérő bánásmód, hogy állandó telephely vagy leányvállalat formájában fejti ki tevékenységét a fogadó tagállamban. Megállapításához sokkal inkább az szükséges, hogy a határon átnyúló tényállással szemben hátrányos bánásmódot valósítsanak meg az összehasonlítható, tisztán belföldi tényálláshoz képest.

26. A jelen ügyben így a letelepedés szabadsága korlátozásának megállapítása feltételezi, hogy a Belgiumban állandó telephely útján tevékenykedő külföldi társaságot a belföldi társaságokhoz – amelyek a maguk részéről lehetnek külföldi társaság leányvállalatai is – képest hátrányos bánásmódban részesítik a belga fairness tax kivetésekor.

27. Ilyen hátrányos bánásmód azonban nem állapítható meg.

28. A fairness tax kivetése során azonos adómérték vonatkozik a belföldi és a külföldi társaságokra. Az adóztatandó tényállás is mindkét esetben azonos. Nyereségek felosztásához kapcsolódik, amennyiben ugyanabban az adózási időszakban adóveszteséget határolnak el, vagy a kockázati tőkéhez kapcsolódó levonást eszközölnek. Amennyiben ezen túlmenően a külföldi társaságok esetében az adóalap megállapítása során a belga állandó telephely eredményének az anyavállalat teljes eredményéhez viszonyított arányában veszik figyelembe az osztalékokat, ez az eljárás a külföldi társaságok belgiumi korlátozott adókötelezettségét tükrözi.

29. Igaz ugyan, hogy a kifizetett osztalékok fairness tax számításának alapját képező ezen része nem szükségszerűen pontosan azt a nyereséget jeleníti meg, amelyet éppen e társaság belga adóztatási joghatóság alá tartozó, belga állandó telephelye realizált. Ez azonban ugyanúgy igaz a külföldön állandó telephelyekkel rendelkező belföldi társaság osztalékaira is. Főszabály szerint gyakorlatilag ezen állandó telephelyek nyeresége sem adóköteles Belgiumban, de a belföldi társaságot terhelő fairness tax számításakor figyelembe vett osztalékok részét képezi. Ebből a nézőpontból az adó megállapítására használt módszerek sokkal inkább kedvezni tűnnek a külföldi társaságoknak, ami kizárja a letelepedés szabadsága szempontjából lényeges hátrányos bánásmódot.

30. Következésképpen az első kérdés első részére azt a választ kell adni, hogy nem ellentétes a letelepedés szabadságával az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint a Belgiumban állandó telephelyet üzemeltető külföldi társaságok nyereségfelosztáskor a belga fairness taxhoz hasonló adó hatálya alá esnek, azonban nem terheli őket adófizetési kötelezettség, ha leányvállalat útján végzik belgiumi tevékenységüket.

13 — Lásd: Bizottság kontra Francia Köztársaság ítélet (270/83, EU:C:1986:37, 15. pont) és Saint-Gobain ZN ítélet (C-307/97, EU:C:1999:438, 44. pont), amelyekben a Bíróság ebben az összefüggésben a Bíróság a letelepedés szabadsága egységes megsértését állapította meg. Lásd továbbá: Philips Electronics UK ítélet (C-18/11, EU:C:2012:532, 13–15. pont). Jóllehet a Bíróság a CLT-UFA ítéletben (C-253/03, EU:C:2006:129) a jogi forma szabad megválasztása korlátozásának szempontjára korlátozta értékelését, ez mégsem változtat semmit azon, hogy lényegében ennek az ügynek az alapja is egy határon átnyúló tényállás belföldihez képest hátrányos kezelése volt.

2. Állítólagos eltérő bánásmód a céltartalékképzés során

31. Első kérdésének második részével a kérdést előterjesztő bíróság azt szeretné megtudni, hogy a letelepedés szabadságával ellentétes-e a fairness tax kivetése, ha a Belgiumban állandó telephely útján tevékenykedő külföldi társaságok nyereségfelosztáskor ezen adó hatálya alá esnek annak ellenére, hogy a telephely nyereségét a céltartalékhoz csoportosították, míg a belföldi társaságok a teljes nyereség céltartalékba helyezése esetén nem tartoznak ilyen adókötelezettség alá.

32. A bemutatott helyzetben annyiban valósul meg hátrányos bánásmód a külföldi társaság esetében a belföldi társaságokkal szemben, amennyiben csupán az előbbi esik a fairness tax hatálya alá. Az adókivetés szempontjából azonban a két helyzet eleve nem objektíve összehasonlítható.

33. Miközben ugyanis a belföldi társaság az előterjesztett kérdésben bemutatott helyzetben teljes nyereségét céltartalékba helyezi, a külföldi társaságnál nyereségfelosztásra kerül sor. A kizárólag nyereségfelosztáskor kivetett fairness taxhoz hasonló adó azonban nyilvánvalóan eleve csak olyan társaságokra nézve lehet hátrányos, amelyek nyereséget is felosztanak. Ilyen körülmények között nemleges választ kell adni a letelepedés szabadságának korlátozására.

34. Az első kérdés második részére ezért azt a választ kell adni, hogy a letelepedés szabadságával nem ellentétes a belga fairness taxhoz hasonló adó kivetése, ha az a valamely tagállamban állandó telephellyel rendelkező külföldi társaságot nyereségfelosztáskor annak ellenére terheli, hogy céltartalékba helyezték a telephely nyereségét, miközben a belföldi társaságok a teljes nyereség céltartalékba helyezésekor sem kötelesek megfizetni az adót.

B –*Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről*

35. A kérdést előterjesztő bíróság második kérdése annak megválaszolására irányul, hogy az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 5. cikke szerinti forrásadónak minősül-e a fairness tax kivetése.

36. A kérdésre adandó igenlő válasz esetében az adó ellentétes lenne az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 5. cikkével, mivel a hivatkozott rendelkezés szerint azon felosztott nyereség, amelyet a leányvállalat juttat az anyavállalata számára, mentesül a forrásadó alól.

37. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv nem határozza meg az 5. cikkben a forrásadó fogalmát. Az állandó ítélkezési gyakorlatban a Bíróság mindazonáltal úgy értelmezi ezt a fogalmat, hogy az irányelv 5. cikke értelmében vett felosztott nyereségre kivetett forrásadót képez minden olyan jövedelemadó, amelyet abban az államban szednek be, ahol az osztalékfizetésre sor kerül, és amelyek tekintetében az adókötelezettséget keletkeztető tény az osztalék vagy egyéb értékpapírból származó jövedelem kifizetése, az adóalany pedig ezen értékpapírok tulajdonosa.[14]

38. Következésképpen az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 5. cikke szerinti forrásadó három feltétel teljesülését igényli: a nyereségfelosztás váltja ki az adókötelezettséget, az adóalap a felosztás mértékéhez igazodik, és az adóalany a felosztás kedvezményezettje.

14 — Lásd: Epson Europe ítélet (C-375/98, EU:C:2000:302, 23. pont); Océ van der Grinten ítélet (C-58/01, EU:C:2003:495, 47. pont); Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C-446/04, EU:C:2006:774, 108. pont); Burda-ítélet (C-284/06, EU:C:2008:365, 52. pont); P. Ferrero és General Beverage Europe ítélet (C-338/08 és C-339/08, EU:C:2010:364, 26. pont).

39. Az eljárásban részt vevő felek egyetértenek abban, hogy a fairness tax megfelel az első két feltételnek. Először, az adó nyereségfelosztáshoz kapcsolódik; nyereség felosztása nélkül nem vetik ki. Másodszor, a felosztás összegét veszik figyelembe az adóalap megállapítása során. Mindeközben nincs jelentősége, hogy a továbbiakban még módosítják a fairness tax alapját. Az ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis elegendő, hogy a nyereségfelosztás az adóalap részét képezi. [15]

40. Nem teljesül azonban a harmadik feltétel, mivel a fairness tax adóalanya a nyereséget felosztó társaság, nem pedig a felosztás kedvezményezettje.

41. Jóllehet Athinaïki Zythopoiia ítéletében [16] a Bíróság egyszer az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 5. cikke szerinti forrásadónak minősítette a leányvállalat megadóztatását, és ennyiben olyan gazdasági szempontok mentén értékelt, amelyek a leányvállalat megadóztatásának anyavállalatnál kiváltott hatásától teszik függővé a kérdést. [17] Az e rendelkezéssel összefüggésben kialakított további ítélkezési gyakorlatában mindazonáltal rendszeresen a felosztó társaság adózási kötelezettségére vonatkozó feltételre hivatkozott. [18] A Bíróság ezzel kapcsolatban a Burda-ítéletben [19] helyesen tisztázta kifejezetten azt, hogy az 5. cikk értelmében vett forrásadó fogalmának feltételeként fenntartja azt, hogy az adóalany azon részvények tulajdonosa, amelyek a nyereséget felosztó társaságban fennálló részesedést testesítik meg. [20]

42. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv nem foglalkozik a leányvállalatok jövedelmének első adóztatásával. [21] Míg az 5. cikk tiltja az anyavállalatnak juttatott nyereség forrásnál történő adóztatását, e tilalom nem terjed ki a leányvállalat gazdasági tevékenységéből eredő jövedelmet terhelő adó megfizetésére, még ha ezen adót a nyereségfelosztással együtt is fizetik meg. [22] Ezt erősíti meg az irányelv 7. cikkének (1) bekezdése, amely szerint a forrásadó kifejezés nem vonatkozik a leányvállalat által fizetendő társaságiadó-előlegre vagy a társasági adó előre történő megfizetésére. Ugyanennek igaznak kell lennie a fairness taxhoz hasonló adóra is, amely alapján meghatározott feltételek esetében a társaság jövedelme végeredményben utólagos adóztatás hatálya alá tartozik.

43. Nem támogatható tehát az alapjogvita felperesének azon kifogása sem, miszerint a fairness tax tekintetében csupán formailag a felosztó társaság az adóalany, valójában azonban a kedvezményezett, mivel a megfizetendő adó miatt csökken a nyereségfelosztás. A társaságok jövedelmének adóztatása sokkal inkább szükségszerűen azt eredményezi, hogy a kedvezményezettnek csupán a megfelelő mértékben csökkentett összeg fizethető ki nyereségként.

44. A második kérdést következésképpen úgy kell megválaszolni, hogy a belga fairness taxhoz hasonló adó kivetése nem felel meg az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 5. cikke szerinti forrásadónak.

15 — Lásd: Océ van der Grinten ítélet (C-58/01, EU:C:2003:495, 52. pont).

16 — C-294/99, EU:C:2001:505.

17 — Lásd: Athinaïki Zythopoiia ítélet (C-294/99, EU:C:2001:505, 29. pont); Alber főtanácsnok ugyanezen ügyre vonatkozó indítványának (EU:C:2001:263) 32. pontja.

18 — Lásd: Epson Europe ítélet (C-375/98, EU:C:2000:302, 23. pont); Océ van der Grinten ítélet (C-58/01, EU:C:2003:495, 47. pont); Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C-446/04, EU:C:2006:774, 108. pont); Burda-ítélet (C-284/06, EU:C:2008:365, 52. pont); P. Ferrero és General Beverage Europe (C-338/08 és C-339/08, EU:C:2010:364, 26. pont).

19 — C-284/06, EU:C:2008:365.

20 — Lásd: Burda-ítélet (C-284/06, EU:C:2008:365, 61. és az azt követő pont).

21 — Lásd: Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ítélet (C-374/04, EU:C:2006:773, 60. pont); Oy AA ítélet (C-231/05, EU:C:2007:439, 27. pont).

22 — Lásd: Mengozzi főtanácsnok Burda-ügyre vonatkozó indítványa (C-284/06, EU:C:2008:60, 55. pont).

C –Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésről

45. A kérdést előterjesztő bíróság végül azt szeretné megtudni harmadik kérdésével, hogy az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikkének (3) bekezdésével ellentétes-e a fairness tax kivetése, ha e szabályozás eredményeként a társaság adót köteles fizetni az osztalék azon része után, amely meghaladja az e rendelkezésben rögzített küszöböt, amennyiben a társaság a kapott osztalékot nem abban az évben fizeti ki, amelyben azt kapta, hanem később.

46. Az előterjesztett kérdés olyan helyzetre vonatkozik, amelyben a Belgiumban székhellyel rendelkező társaság a vállalati lánc középső tagjaként maga kap osztalékot, és azt végül felosztja (továbbosztja). A kérdés ezen túlmenően azon a feltételezésen alapul, hogy az ilyen osztalékok, amennyiben nem abban az évben fizetik ki, amelyben azt kapták, hanem később, a fairness tax kivetési módja miatt végeredményben nagyobb adóterhet jelentenek, mint amelyet az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikkének (3) bekezdése lehetővé tesz.

47. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikkének (3) bekezdése alapján a tagállamok fenntarthatják annak lehetőségét, hogy a részesedéssel kapcsolatos semmilyen fizetési kötelezettséget és a leányvállalat nyereségfelosztásából származó semmilyen veszteséget ne lehessen levonni az anyavállalat adóztatható nyereségéből. Ahol ilyen esetben a részesedésre vonatkozó ügyviteli költségeket átalányösszegként rögzítik, a rögzített összeg nem haladhatja meg a leányvállalat által felosztott nyereség 5%-át.

48. A kérdést előterjesztő bíróság információi szerint a belga jogalkotó az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikke (3) bekezdésének átültetéséhez olyan szabályozást alkotott, amely szerint az anyavállalat szintjén kapott osztalékok 95%-a levonható e társaság nyereségéből a jogszabályban rögzített feltételek fennállása esetén. A fennmaradó 5% után a társaság jövedelmét terhelő adót kell fizetni.

49. Az eljárásban részt vevő felek nem értenek egyet abban, hogy milyen körülmények között valósulhat meg ténylegesen a kapott osztalékok továbbosztása esetén azok további terhelése. Mindazonáltal még a belga kormány érveléséből is az derül ki, hogy elképzelhető az ilyen többletteher. Ennek oka az lehet, hogy a fairness tax adóalapjának megállapítása során az adózási időszak vonatkozásában kifizetett bruttó osztalékból indulnak ki. Nem különböztetik meg azt, hogy ebben benne vannak-e olyan osztalékok is, amelyeket a felosztó társaság maga is kapott.

50. A belga kormány álláspontja szerint azonban mégis eleget tesznek az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikkének (3) bekezdésében megállapított követelményeknek. Amennyiben ugyanis az irányelv 4. cikkének (1) bekezdése előírja a kapott osztalékok mentesítését vagy beszámítását, úgy a rendelkezés szövegéből arra kell következtetni, hogy ez a kötelezettség csupán az ilyen osztalékokra vonatkozik. Nem vonatkozik azonban a továbbosztásra. Ugyanez igaz az irányelv 4. cikkének (3) bekezdésére.

51. Ezek az érvek nem állják meg a helyüket. Az ilyen értelmezés ellentétes lenne az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv rendszerével és céljával, és hátráltatná annak gyakorlati megvalósítását.

52. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. és 5. cikke alapvető döntést hoz a leányvállalat nyereségei adóztatási kötelezettségéről. Alapvetően a leányvállalat székhelye szerinti tagállamnak joga van a nyereségek megadóztatáshoz. Ezáltal kívánják biztosítani a nyereségek anya- és leányvállalatokról szóló irányelv hatálya alá tartozó felosztásának adósemlegességét.[23] Ez hasonlóképpen igaz a vállalatláncokra, mivel a kettős adóztatást akkor is ki kell küszöbölni, ha a nyereséget a leányvállalatok láncán keresztül osztják fel az anyavállalatnak.[24]

53. Következésképpen nem egyeztethető össze az anya- és leányvállalatokról szóló irányelvvel, ha valamely társaság nyereségeire a vállalati láncban feljebb álló társaság szintjén nagyobb adóteher vonatkozik, mint amelyet az irányelv 4. cikke lehetővé tesz. Ennek során nem lehet jelentősége annak, hogy osztalékkifizetés vagy azok továbbosztása során jelenik meg ez a teher. Az ettől eltérő értelmezés azt eredményezheti, hogy valamely tagállam egyszerűen az adókivetési módszereinek megváltoztatásával mentesülhet az irányelvből fakadó kötelezettségeinek teljesítése alól. Mindezek sérelme nélkül azonban a mindenkori felosztás tekintetében teljesülniük kell az irányelv alkalmazására vonatkozó, annak 1–3. cikkében megállapított feltételeknek.

54. Ez nem ellentétes a belga és francia kormány által hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ítélettel.[25] A hivatkozott ügy a társasági adó előre történő megfizetésének különös esetével foglalkozott, amelyet a belföldi anyavállalatnak kellett megfizetnie, amennyiben külföldi leányvállalattól kapott osztalékot fizetett ki. Ezzel összefüggésben a Bíróság megállapította, hogy az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikkének (1) bekezdése nem foglalja magában a tagállam azon kötelezettségét, hogy biztosítsa, hogy az előlegként megfizetendő összeg minden esetben a leányvállalat által az illetősége szerinti tagállamban megfizetett társasági adó alapján kerüljön meghatározásra.[26] Ebből azonban nem következtethetünk arra, hogy az irányelvet nem lehet alkalmazni a kapott osztalékok továbbosztásának esetében.

55. Így az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikkének (3) bekezdésével ellentétes az olyan adókivetés, amelynek következtében, amennyiben valamely társaság az irányelv hatálya alá tartozó módon kapott osztalékok tekintetében a nyereségfelosztás során továbbosztja ezeket az osztalékokat, úgy olyan adóterhet visel, amely túlmutat a 4. cikk (3) bekezdésben megengedett mértéken.

V – Végkövetkeztetések

56. Végeredményben azt javasolom, hogy a Bíróság a következő választ adja a Grondwettelijk Hof (alkotmánybíróság, Belgium) előzetes döntéshozatal iránti kérelmére:

1) Az EUMSZ 54. cikkel összefüggésben értelmezett EUMSZ 49. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely szerint

   a) a hivatkozott tagállamban nyereséget célzó, állandó telephellyel rendelkező külföldi társaság nyereségfelosztás esetében meghatározott feltételek mellett adófizetésre köteles, miközben az e tagállamban leányvállalattal rendelkező külföldi társaságra nem vonatkozik ilyen adófizetési kötelezettség;

23 — Lásd: Banque Fédérative du Crédit Mutuel ítélet (C-27/07, EU:C:2008:195, 24. pont); Cobelfret-ítélet (C-138/07, EU:C:2009:82, 29. pont), valamint az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv (8) preambulumbekezdése.

24 — Lásd az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv (11) preambulumbekezdését.

25 — C-446/04, EU:C:2006:774.

26 — Lásd: Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C-446/04, EU:C:2006:774, 105. pont).

b) a hivatkozott tagállamban nyereséget célzó, állandó telephellyel rendelkező külföldi társaság az ott megvalósított teljes nyereség céltartalékba helyezésekor nyereségfelosztás esetében meghatározott feltételek mellett adófizetésre köteles, miközben a belföldi társaságokra a teljes nyereség céltartalékba helyezésekor nem vonatkozik ilyen adófizetési kötelezettség.

2) Az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint a társaságra nyereségfelosztás esetében további adókötelezettség vonatkozik, nem jelent a 2011/96/EU irányelv 5. cikke szerinti forrásadót.

3) A 2011/96/EU irányelv 4. cikkének (3) bekezdésével ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek következtében, amennyiben valamely társaság az irányelv hatálya alá tartozó módon kapott osztalékokat továbbosztja a nyereségfelosztás során, úgy olyan adóterhet visel, amely túlmutat a 4. cikk (3) bekezdésben megengedett mértéken.