MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2016. október 26.[1]

C-448/15. sz. ügy

Belgische Staat
kontra
Wereldhave Belgium Comm. VA,
Wereldhave International NV,
Wereldhave NV

(a Hof van beroep te Brussel [brüsszeli fellebbviteli bíróság, Belgium] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Különböző tagállamok anyavállalatai és leányvállalatai — Az alkalmazandó adózás közös rendszere — Társasági adó — A 90/435/EGK irányelv alkalmazása — A társasági adó alóli mentesség — A tőke szabad mozgása”

1. A Bíróság ismét egy olyan helyzettel találja magát szemben, amelyben valamely (ebben az esetben belga) leányvállalat által a (holland) anyavállalatának kifizetett osztalékot forrásadó terheli a tőkéből és ingóságokból származó jövedelmek után a Belga Királyság adóhatóságai által kivetett adó jogcímén.

2. A kérdést előterjesztő bíróság első kétsége az előzetes döntéshozatal keretében a 90/435/EGK irányelv[2] értelmezésével kapcsolatos. A holland anyavállalat sajátos helyzetére tekintettel mindenekelőtt arról kell dönteni, hogy az az „egy tagállam társaságai” közé sorolható-e, amelyek tekintetében az említett irányelvet kell alkalmazni (2. cikk).

3. Igenlő válasz esetén az a kérdés merül fel, hogy összeegyeztethető-e a forrásadó a 90/435 irányelv 5. cikkével, amely főszabály szerint a valamely leányvállalat által az anyavállalatnak kifizetett nyereséget mentesíti az említett forrásadó alól.

4. Amennyiben ezzel szemben a 90/435 irányelv a jelen ügyre nem alkalmazható, a kérdést előterjesztő bíróság azt kérdezi, hogy a jogvita tárgyát képező osztalékot terhelő adót előíró belga szabályozás összhangban van-e az EUMSZ 49. és 63. cikkel.

1 — Eredeti nyelv: spanyol.

2 — A különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i tanácsi irányelv (HL 1990. L 225., 6. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.), amelynek helyébe a 2011. november 30-i 2011/96/EU tanácsi irányelv lépett (HL 2011. L 345., 8. o.).

I – **Jogi háttér**

A – *Az uniós jog*

A 90/435/EGK irányelv

5. Az (1) preambulumbekezdés szerint:

„mivel szükség lehet arra, hogy a különböző tagállamok társaságai egymással csoportokat hozzanak létre annak érdekében, hogy a Közösségen belül a belső piac mintájára megteremtsék a feltételeket, és ilyen módon biztosítsák a közös piac létrehozását és annak hatékony működőképességét; mivel nem kellene, hogy az ilyen műveleteket főként a tagállamok adóügyi rendelkezéseiből származó korlátozások, hátrányok vagy torzulások akadályozzák; mivel a különböző tagállamok társaságainak az egymással létrehozott ilyen csoportjai tekintetében ezért szükséges olyan adószabályok bevezetése, amelyek a verseny szempontjából semlegesek, hogy lehetővé tegyék a vállalkozások számára a közös piac követelményeihez való alkalmazkodást, termelékenységük növelését és nemzetközi szintű versenyképességük javítását.”

6. A (3) preambulumbekezdés értelmében:

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

7. A 2. cikk szerint:

„Ezen irányelv alkalmazásában »egy tagállam társasága«: bármely olyan társaság:

a) amely a mellékletben felsorolt formák egyikét veszi fel;

b) amelyet valamely tagállam adójoga szerint adózási szempontból illetőséggel rendelkezőnek kell tekinteni az adott államban, és a harmadik állammal kötött kettős adózást elkerülő egyezmény feltételei alapján adózási szempontból nem kell Közösségen kívüli illetőségűnek tekinteni;

c) továbbá a következő adók valamelyikének alanya, választási lehetőség vagy mentesség nélkül:

[…]

– Hollandiában: vennootschapsbelasting,

[…]”.

8. A 3. cikk (1) bekezdése szerint:

„Ezen irányelv alkalmazásában:

a) »anyavállalat«: bármely tagállam olyan társasága, amely eleget tesz a 2. cikkben felsorolt feltételeknek, és egy másik tagállam ugyanezen feltételeknek eleget tévő társasága alaptőkéjéből legalább 25%-kal részesedik;

b) »leányvállalat«: az olyan társaság, amelynek alaptőkéje az a) pontban említett részesedést magában foglalja.”

9. Az 5. cikk (1) bekezdése előírja, hogy:

„Azon nyereség, amelyet a leányvállalat oszt fel az anyavállalata számára, mentesül a forrásadó alól, ha az utóbbi legalább 25% részesedéssel rendelkezik a leányvállalat alaptőkéjében.”

10. Melléklet: A 2. cikk a) pontjában említett vállalatok listája.

„a) a belga jog szerint a következőképpen ismert társaságok: »société anonyme«/»naamloze vennootschap«, »société en commandite par actions«/»commanditaire vennootschap op aandelen«, »société privée responsabilité limitée«/»besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid« és azok a közjogi szervezetek, amelyek a magánjog alapján működnek;

[…]

j) a holland jog szerint a következőképpen ismert társaságok: »naamloze vennootschap«, »besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid«;

[…].”

B – *A belga jog*

Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992[3]

11. A 266. cikk alapján:

„A király az általa meghatározott feltételekkel és korlátok között teljes mértékben vagy részben lemondhat a tőkejövedelmekre és az ingóságokra, valamint az egyéb jövedelmekre kivetett forrásadóról, amennyiben pontosan meghatározható jogosultak vagy külföldi jog alá tartozó, valamely kezelő szerv által a tagok – akiknek részesedései nem kerültek nyilvánosan kibocsátásra, valamint kereskedelmi forgalomba Belgiumban – megbízásából kezelt osztatlan vagyont képező kollektív befektetési vállalkozások által szerzett jövedelemről vagy az alábbi kategóriák valamelyikébe tartozó bemutatóra szóló értékpapírokból származó jövedelemről van szó:1. olyan értékpapírokból származó jövedelem, amelyeket 1962. december 1-je előtt bocsátottak ki, és amelyek jogszabály alapján mentesek a forrásadó vagy a tárgyi adók alól, illetve amelyek 15%-osnál kisebb adókulcs alá tartoznak;

2. belga kollektív befektetési vállalkozások befektetési jegyeiből származó jövedelem;

3. kötvények árfolyamnyeresége, pénztárbizonylatok vagy egyéb, kölcsönt megtestesítő és 1962. december 1-jétől kibocsátott értékpapírok tekintetében.

3 — A jövedelemadóról szóló 1992. évi törvénykönyv (a továbbiakban: CIR 1992).

A király semmiképpen nem mondhat le az olyan kölcsönt megtestesítő értékpapírokból származó jövedelemre kivetett forrásadóról, amelynek kamatait tőkésítik, […] vagy az olyan értékpapírokból származó jövedelemre kivetett forrásadóról, amelyek nem járnak időszakos kamatfizetéssel, […] és amelyeket az értékpapír esedékességéig tőkésített kamatoknak megfelelő diszkonttal bocsátottak ki […].

A második bekezdés nem alkalmazható olyan értékpapírokra, amelyek a Belgische Staat által kibocsátott lineáris kötvények felbontásából származnak.”

Koninklijk Besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 [4]

12. A 106. cikk 5. §-a előírja, hogy:

„Azon osztalék, amelynek kötelezettje egy belga leányvállalat, jogosultja pedig az Európai Gazdasági Közösség valamely másik tagállamának anyavállalata, teljes mértékben mentesül a forrásadó kivetése alól.

A forrásadóról mindazonáltal nem lehet lemondani akkor, ha az anyavállalat osztalékfizetés alapjául szolgáló részvénytulajdona nem felel meg a leányvállalat alaptőkéjéből való legalább 25%-os részesedésnek, és e 25%-os minimális részesedés nem áll vagy állt fenn legalább egy egyéves megszakítás nélküli időszak során.

Az első és második bekezdés alkalmazásában a »leányvállalat« és az »anyavállalat« kifejezés a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i (90/435/EGK) irányelv értelmében vett leány- és anyavállalatokat jelenti.”

C – *A belga és holland kormány között létrejött, a kettős adóztatásnak a jövedelem- és a vagyonadó területén való elkerülésére és más adóügyi kérdések szabályozására irányuló egyezmény* [5]

13. A 10. cikk rendelkezése szerint:

„(1) Az osztalék, amelyet az egyik államban belföldi illetőségű társaság a másik államban belföldi illetőségű személynek fizet, e másik államban adóköteles.

(2) Ezen osztalék azonban az osztalékfizető társaság illetősége szerinti államban, ezen állam joga szerint is megadóztatható; az adó azonban nem haladhatja meg […] az osztalék bruttó összegének 5 százalékát, ha az osztalék jogosultja olyan részvénytársaság, amely az osztalékfizető társaság alaptőkéjében legalább 25%-os közvetlen részesedéssel rendelkezik.”

II – **Az alapeljárás tényállása és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

14. A Wereldhave Belgium a belga jog alapján létrejött betéti részvénytársaság, amelynek részvényesei a holland jog alapján létrejött Wereldhave International és Wereldhave társaságok (35% és 45% arányú részesedéssel), amelyek közül az előbbi a leányvállalat.

4 — A jövedelemadóról szóló 1992. évi törvénykönyv végrehajtásáról szóló, 1993. augusztus 27-i királyi rendelet (a továbbiakban: KB/1992. évi WIB).

5 — Az 1970. október 19-én Brüsszelben aláírt egyezmény (a továbbiakban: a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény).

15. A Wereldhave International és a Wereldhave részvénytársasági formában működő[6] olyan kollektív befektetési szervezetek,[7] amelyek a nyereséget közvetlenül felosztják a részvényeseik között, és a holland jog szerint a társasági adó (Hollandiában: vennootschapsbelasting) hatálya alá tartoznak, de „nullás adókulccsal" adóznak.

16. 1999-ben és 2000-ben a Wereldhave Belgium 5%-os forrásadó megfizetése mellett osztotta fel a nyereséget a Wereldhave International és a Wereldhave számára.[8]

17. Az említett társaságok panaszt nyújtottak be a belga adóhatósághoz, és mentességet kértek a kifizetett osztalék tekintetében megállapított forrásadó alól. Ennek érdekében a 90/435 irányelv 5. cikkének (1) bekezdésére és az irányelvet a belga jogba átültető 1992. évi KB/WIB 106. cikkének 5. §-ára hivatkoztak.

18. Mivel a belga adóhatóság az ezt követő hat hónapon belül nem hozott formális határozatot a Wereldhave Belgium, a Wereldhave International és a Wereldhave keresetet indított a Rechtbank van eerste aanleg te Brussel (brüsszeli elsőfokú bíróság, Belgium) előtt.

19. 2012. november 20-án a Rechtbank van eerste aanleg te Brussel (brüsszeli elsőfokú bíróság) két ítéletet hozott, amelyekben úgy határozott, hogy az 1999. és a 2000. adóévben a Wereldhave Belgium által a Wereldhave International és Wereldhave részére kifizetett osztalékokat nem kellett volna forrásadóval terhelni, és arra kötelezte a belga államot, hogy a beszedett összegeket kamatokkal együtt fizesse vissza.

20. A belga állam mind a két ítéletet megtámadta a Hof van beroep te Brussel (brüsszeli fellebbviteli bíróság, Belgium) előtt, és lényegében arra hivatkozott, hogy az osztalék jogosultjai esetében olyan holland adójogi befektetési szervezetekről van szó, amelyek nem mentesíthetők a forrásadó alól, mivel nem teljesül a 90/435 irányelv 2. cikkének c) pontjában és a KB/1992. évi WIB 106. cikkének 5. §-ában rögzített követelmény azáltal, hogy Hollandiában 0%-os adókulcs vonatkozik rájuk.

21. A Hof van beroep te Brussel (brüsszeli fellebbviteli bíróság) előtt a Wereldhave Belgium, a Wereldhave International és a Wereldhave azt állították, hogy a részvénytársasági formában működő befektetési szervezetek főszabály szerint a holland társasági adó hatálya alá tartoznak (a társasági adóról szóló 1969. évi holland törvény 1. cikke), és véleményük szerint ez elegendő a vitatott forrásadó alóli mentesüléshez. Ennek alátámasztására az 1992. évi WIB 266. cikkére és a KB/1992. évi WIB 106. cikkének 5. §-ára és a 90/435 irányelv 5. cikkére hivatkoznak, és azt állítják, hogy az a követelmény, hogy a társaságnak a társasági adó hatálya alá kell tartoznia, nem igényel tényleges adóztatást.

22. Másodlagosan, amennyiben a 90/435 irányelv nem alkalmazható, arra hivatkoznak, hogy a tekintetükben alkalmazott belga jogszabályi rendelkezések ellentétesek az EUMSZ 49. cikkel és az EUMSZ 63. cikkel, amint az a Bíróság 2012. július 12-i Tate & Lyle Investments végzéséből (C-384/11, EU:C:2012:463) következik.

23. E körülmények alapján a Hof van beroep te Brussel (brüsszeli fellebbviteli bíróság) úgy döntött, hogy felfüggeszti az eljárást, és a következő előzetes döntéshozatali kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelvet, hogy ezen irányelvvel ellentétes az olyan nemzeti rendelkezés, amely nem mond le a valamely belga leányvállalat által egy olyan hollandiai székhelyű anyavállalatnak kifizetett osztalékot terhelő belga

6 — „Naamloze vennootschap".

7 — A továbbiakban: IIC.

8 — A Belgium és Hollandia közötti, kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményben foglalt adókulcs.

forrásadóról, amely megfelel a minimális részesedés és az e részesedéssel való rendelkezés követelményének, mivel esetében olyan adójogi befektetési szervezetről van szó, amely a nyereségét teljes mértékben köteles felosztani a részvényesei számára, és e feltétel mellett a társasági adó keretében 0%-os adókulcsot alkalmazhat?

2) Az első kérdésre adandó nemleges válasz esetén: Úgy kell-e értelmezni az Európai Unió működéséről szóló szerződés (a Lisszaboni Szerződés általi módosítás és átszámozás óta hatályos változatának) 49. cikkét (korábbi 43. cikk) és 63. cikkét (korábbi 56. cikk), hogy e rendelkezésekkel ellentétes az olyan nemzeti rendelkezés, amely nem mond le a valamely belga leányvállalat által egy olyan hollandiai székhelyű anyavállalatnak kifizetett osztalékot terhelő belga forrásadóról, amely megfelel a minimális részesedés és az e részesedéssel való rendelkezés követelményének, mivel esetében olyan adójogi befektetési szervezetről van szó, amely a nyereségét teljes mértékben köteles felosztani a részvényesei számára, és e feltétel mellett a társasági adó keretében 0%-os adókulcsot alkalmazhat?"

III – **A felek észrevételeinek összefoglalása**

A – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről*

24. A Wereldhave Belgium, a Wereldhave International és a Wereldhave azt állítják, hogy a holland szervezetek Hollandiában a társasági adó hatálya alá tartoznak, és annak ellenére, hogy részvényeseik számára osztalékot fizető adójogi befektetési szervezetekről lévén szó 0%-os adókulccsal adóznak, eleget tesznek a 90/435 irányelv 2. cikke c) pontjában említett követelménynek. Álláspontjuk alátámasztására számos olyan jogirodalmi hivatkozást [9] tesznek, amelyekből az következik, hogy társasági adó hatálya alá tartozás nem igényel tényleges adóztatást. Szubjektív feltételről van szó, amely a társasághoz, nem pedig a megszerzett nyereséghez vagy annak adóztatásához kapcsolódik, ezáltal az adóalanyiságot nem érinti a teljes vagy részleges adómentesség. Hozzáteszik, hogy a holland jogirodalom szerint az adójogi befektetési szervezetek nem mentesülnek a társasági adó alól, hanem teljes mértékben adókötelesek, de 0%-os adókulcs alkalmazásával. [10]

25. A szóban forgó társaságok szempontjából közömbös, hogy a 90/435 irányelv előkészítői iratai szerint a holland adójogi befektetési társaságok annak alkalmazási körén kívül állnak: a Tanács nyilatkozatai nem bírnak jogi jelentőséggel, ha ezek nem képezik az elfogadott jogi rendelkezések részét, ahogy ez a jelen ügyben is történik. [11]

26. A Wereldhave Belgium, a Wereldhave International és a Wereldhave tehát azt állítják, hogy a 90/435 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan belső jogi rendelkezés, mint az alapügyben szereplő.

9 — De Broe, L. és De Boeck, R.: „De moeder-dochterriichtlijn: Europese fiscale piecemeal engineering op weg naar harmonie" in.: *Europees Belastingrecht*, Peeters, B. (szerk.), Larcier, Gent, 2005., 362. o.; Jansen, T. és De Vos, P., *Handboek internationaal en Europees belastingrecht*, Intersentia, Antwerpen, 2008., 269. o.; Lagae, J. P., „Les revenus d'actions et de parts de sociétés belges et étrangères", in.: *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, Jeune Barreau kiadása, Brüsszel, 1990., 116. o.; Van Crombrugge, S., *Beginselen van de vennootschapsbelasting*, Kluwer, Antwerpen, 2008., 54. o.; valamint Van Crombrugge, S., *Beginselen van de vennootschapsbelasting*, Kluwer, Antwerpen, 1997., 48. o.

10 — Marres, O. C. R. és Wattel, P. J., Dividendbelasting, Kluwer, Deventer, 2011., 216. és 217. o.

11 — E tekintetben az 1996. október 17-i Denkavit és társai ítéletre hivatkoznak (C-283/94, C-291/94 és C-292/94, EU:C:1996:387, 29. pont).

27. A belga, a cseh, a francia és az olasz kormány, valamint a Bizottság alapvetően egyetértenek abban, hogy a 90/435 irányelv nem alkalmazható a jelen jogvitára, mivel:

– 2. cikkének c) pontja nem csak azt írja elő, hogy a társaság az adó hatálya alá tartozzon, hanem azt is, hogy ténylegesen fizessen adót, ahogy azt a Bíróság az Aberdeen Property Finivest Alpha ítéletben megállapította. [12]

– A 90/435 irányelv célja a kettős adóztatás elkerülése, amely szükségszerűen azt jelenti, hogy ténylegesen sor került adófizetésre. A forrásadó alóli mentesség lehetővé tétele, ha az illetőség szerinti országban nincs tényleges adóteher, nem ezt a célt szolgálja, és bármilyen adóteher elkerüléséhez megfelelő eszköz lehet. A 90/435 irányelvnek nem az a célja, hogy az anyavállalat és a leányvállalat közötti bármely osztalék kifizetése tekintetében, hanem kizárólag az ezen irányelvben előírt olyan esetekben alkalmazzák, amelyekben nem fordulnak kettős adóztatást eredményező helyzetek.

28. Az olasz kormány és a Bizottság egyébként hangsúlyozza, hogy a (társasági adófizetési kötelezettség alóli) mentesség hiányának, amelyre a 90/435 irányelv 2. cikkének c) pontja utal, állandó jellegűnek kell lennie, és nem egy konkrét adóévhez vagy az adófizetési kötelezettség keletkezését kizáró külön eseményhez kötődik.

29. E rendelkezésben foglalt azon követelményt illetően, hogy az adófizetési kötelezettség „választási lehetőség nélkül” keletkezzen, az olasz kormány kiemeli, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozat nem tisztázza, hogy a 0%-os adókulcs alkalmazása az adójogi befektetési szervezetek tekintetében a társaság szerveinek választásából vagy a társaságok alapító okiratából ered-e. Kifejti, hogy az eredmény mindkét esetben azonos, mert nincs különbség az adómentesség és a 0%-os adókulcsot alkalmazó adóztatás között. A Bizottság véleménye szerint valamely adójogi befektetési szervezet létrehozása magában hordozza annak lehetőségét, hogy e jogi szabályozás alá tartozzon, és feltételeinek eleget tegyen.

30. A Bizottság emellett kiemeli, hogy a 90/435 irányelv előkészítő iratai egy olyan nyilatkozatot tartalmaznak, amellyel kizárták a holland adójogi befektetési szervezeteket az irányelv hatálya alól. Bár e nyilatkozat nem bír jogi kötőerővel, kiemeli az uniós jogalkotó szándékait: ezzel nem csak az adójogi befektetési szervezeteket zárja ki kifejezetten, hanem a társasági adó hatálya alá tartozó bármely más olyan társaságot is, amely egyébként az adófizetés alól állandó jelleggel mentesül. Az, hogy a végleges szövegből annak ellenére hiányzik az adójogi befektetési szervezetek kifejezett említése, hogy az előkészítő iratokban szerepel, azzal magyarázható, hogy mivel adómentességben részesülnek, a 90/435 irányelv 2. cikke c) pontja értelmében már nem tartoznak ezen irányelv hatálya alá.

B – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről*

31. A francia kormány az előzetes döntéshozatali kérelem ezen részére vonatkozóan nem nyújtott be észrevételeket. Az olasz és cseh kormány, valamint a Bizottság viszont igen: a második kérdés elfogadhatatlansága mellett érvelnek, mivel az előzetes döntéshozatalra utaló határozat nem fejti ki a nemzeti jogi hátteret, és azt sem, hogy miben áll a Belgiumban belföldi illetőségű és külföldi illetőségű adójogi befektetési szervezetek közötti eltérő bánásmód.

32. A Wereldhave Belgium, a Wereldhave International és a Wereldhave ezzel szemben a belga jogszabályok vizsgálatára összpontosítanak, és megállapítják a belföldi illetőségű és a külföldi illetőségű társaságok közötti eltérő bánásmód fennállását, amelynek következtében a külföldi illetőségű társaságok nem tudják elkerülni a többszörös adóztatást. A külföldi illetőségű társaságokat érintő kedvezőtlen bánásmód sérti a tőke szabad mozgását és a letelepedés szabadságát.

12 — 2009. június 18-i ítélet (C-303/07, EU:C:2009:377).

33. A belga kormány azzal érvel, hogy a jelen ügyre nem alkalmazható az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben említett Tate & Lyle Investments végzés [13] és az Aberdeen Property Finivest Alpha ítélet. [14] Az adójogszabályok vizsgálata alapján azt állítja, hogy Belgiumban a külföldi illetőségű társaságok nem részesülnek kedvezőtlenebb elbánásban, mint a belföldi illetőségűek. A belga és holland társaságok tekintetében alkalmazandó adók összehasonlítását a túlzottan kedvező elbánásban részesülő adójogi befektetési szervezetek adózási rendszerére nézve, nem pedig az általános szabályok szerint adózó belga társaságokra vonatkozóan kell elvégezni.

34. Az olasz kormány és a Bizottság szubszidiárius jelleggel úgy véli, hogy ha bizonyítást nyer a Belgiumban külföldi illetőségű adójogi befektetési szervezetek tekintetében tanúsított kedvezőtlen bánásmód, a Tate & Lyle Investments végzésben [15] kialakított ítélkezési gyakorlat alkalmazható. Ezen feltevés szerint sérül a tőke szabad mozgása, bár vizsgálni kell, hogy az előírt korlátozások igazolhatók-e közérdeken alapuló nyomós indokokkal, illetve tudják-e biztosítani a kitűzött cél elérését, és nem lépik-e túl az ehhez szükséges mértéket.

IV – **A Bíróság előtti eljárás**

35. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 2015. augusztus 19-én érkezett a Bíróság Hivatalához.

36. A Wereldhave Belgium, a Wereldhave International, a Wereldhave, a belga, cseh, francia és olasz kormány, valamint az Európai Bizottság nyújtottak be írásbeli észrevételeket. Tárgyalás tartására nem került sor.

V – **Értékelés**

A – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről*

37. A 90/435 irányelv célja a kettős adóztatás elkerülése az osztaléknak a különböző tagállamokban székhellyel rendelkező leányvállalatok és anyavállalatok közötti felosztása során, mivel az akadályozza a vállalkozások vagy társaságok közösségi szintű csoportjainak létrehozását. Az (1) és (3) preambulumbekezdés együttes olvasata szerint, [16] a társaságok csoportosulásának elősegítéséhez meg kell szüntetni „a tagállamok adóügyi rendelkezéseiből származó korlátozásokat, hátrányokat vagy torzulásokat”, amelyek megkülönböztetéssel vagy hátrányosan kezelik az ugyanazon tagállamban székhellyel nem rendelkező anyavállalatok és leányvállalatok közötti jogviszonyt.

38. A 90/435 irányelv e célból kétféle egyedi intézkedésről rendelkezik. Egyfelől előírja, hogy az anyavállalat székhelye szerinti állam tartózkodjon a leányvállalattól származó nyereség adóztatásától, vagy vessen ki adót azokra, de „közben hatalmazza fel az anyavállalatot, hogy vonja le az esedékes adó összegéből a leányvállalat által az ilyen nyereségre megfizetett társasági adót” [17]. Másfelől azt írja elő, hogy a leányvállalat által az anyavállalatnak kifizetett nyereség vagy osztalék bizonyos különös feltételek fennállása esetén mentes a forrásadó alól. [18] Az alapeljárásban e második előírásról folyik a jogvita.

13 — 2012. július 12-i végzés (C-384/11, EU:C:2012:463).

14 — 2009. június 18-i ítélet (C-303/07, EU:C:2009:377).

15 — 2012. július 12-i végzés (C-384/11, EU:C:2012:463).

16 — Idézve a jelen indítvány 5. és 6. pontjában.

17 — 4. cikk.

18 — 5. cikk. A jelen ügyben nem képezi vita tárgyát az e rendelkezésben megállapítottak teljesítése.

39. Márpedig e „közös rendszer” [19] nem mindig és nem bármelyik leányvállalat és anyavállalat közötti kapcsolatra alkalmazható. A 90/435 irányelv annak meghatározásával jelöli ki az alkalmazási körét, hogy egy tagállam mely társaságára (társaságaira) vonatkozik. Konkrétan e minősítéshez számos elengedhetetlen feltételt rögzít, többek között azt, hogy a társaság „a következő adók valamelyikének alanya, választási lehetőség vagy mentesség nélkül […] Hollandiában: vennootschapsbelasting […]” (2. cikk c) pontja).

40. A vita abból adódik, hogy az alapeljárás anyavállalatai 0%-os adókulccsal fizetik meg a vennootschapsbelastingot Hollandiában. E körülményből következik-e az, hogy az illetékességük szerinti államban e leányvállalatok mentesülnek ezen adó megfizetése alól? Amennyiben ez így van, a 90/435 irányelv 2. cikke c) pontjának alkalmazása feltétlenül azt eredményezi, hogy ezen irányelv rendszere a jelen ügyre nem vonatkozik, mivel e rendelkezés nem csak azt írja elő, hogy a társaság a társasági adó alanya legyen, hanem azt is, hogy ne élvezzen mentességet ezen adó alól. [20]

41. A felpereseknek az alapjogvitában kifejtett álláspontja szerint, azon puszta tény révén, hogy egy társaság a társasági adó alanya, eleget tesz a szóban forgó követelménynek. Az adóalanyiság nem feltétlenül követeli meg az adó tényleges megfizetését és akkor is fennáll, ha azt adómentesség vagy csökkentett adókulcs kíséri.

42. A jogvitában felperes vállalkozások álláspontja akkor lehetne érvényes, ha a 90/435 irányelv 2. cikkének c) pontja csak adóalanyiságról szólna. Ez azonban nem így van: a rendelkezés egy pozitív (adóalanyi minőség) és egy negatív feltételt (mentesség kizárása) vezet be, amelyeknek kötelező jelleggel és egyidejűleg kell teljesülniük. Az említett vállalkozások lényegében az adóalanyiság kérdésére összpontosítanak, szinte teljesen megfeledkezve az adómentességről. [21] Ez utóbbi azt jelenti, hogy az adóztatandó tényállás megvalósulása (azaz az adóalannyá válás) ellenére nem írják elő az adott adó megfizetésére irányuló kötelezettséget, mivel a jogalkotó célszerűnek tartotta, hogy a társaságok valamely sajátos kategóriáját mentesítse az adóteher alól.

43. Álláspontom szerint, ha a holland adótörvény bizonyos szervezetek (ebben az esetben az adójogi befektetési szervezetek) tekintetében előírja, hogy a társasági adó hatálya alá tartoznak, és ezt követően elvont módon megállapítja, hogy 0%-os adókulccsal adóznak, valójában adóteher alóli mentességet ír elő számukra. Ezáltal a szervezeteket kivonja a 90/435 irányelv hatálya alól.

44. Számomra ezen értékelés nem tűnik szilárd érvekkel vitathatónak. A „0%-os mértékű” társasági adó *per definitionem* az adóteher teljes hiányának, tehát a teljes mentességnek felel meg. Ha olyan kifejezett jogszabályi rendelkezés vezet ehhez az eredményhez, amely a szervezet bizonyos kategóriái tekintetében eleve és állandó jelleggel így rendelkezett, tekintet nélkül a részükre fizetett nyereségre, szerintem tagadhatatlan, hogy a szóban forgó adó tekintetében a 90/435 irányelv 2. cikkének c) pontja értelmében véve valódi adómentességről van szó.

19 — Így határozza meg a 90/435 irányelv (3) preambulumbekezdésének utolsó mondata.

20 — A fő adókötelezettség (azaz az adótartozás megfizetése) tekintetében fennálló „adóalanyiság” és az ez alóli „mentesség” közötti különbség lényegében arról szól, hogy adóalanyiság hiányában nem valósul meg az adóztatandó tényállás, míg az adómentesség esetében igen. Ez utóbbi esetén a fő adókötelezettség elméletileg létrejött, de az adóalany a törvény által részben vagy teljesen mentesül az adó megfizetése alól, amely végeredményben tőle nem követelhető. Egyes nemzeti jogokban nem merül fel terminológiai és jogdogmatikai probléma e megkülönböztetés elfogadása kapcsán, míg más jogoknál fogalmilag nem ilyen egyértelmű a helyzet. Egyes felek észrevételeikben az adókötelezettséget úgy említik, „mint szubjektív adóalanyiságot”, a mentesség hiányát pedig, mint „objektív adóalanyiságot”. Mások az „elvont adóalanyiság” és a „konkrét adóalanyiság” kifejezéseket alkalmazzák. Vagy, végül, a „mentesség hiányát” összekapcsolják a „ténylegesség” fogalmával, a „tényleges adóztatás”, illetve a „tényleges adókötelezettség előírása” tagmondatok használatával.

21 — Azt hangsúlyozzák, hogy egy konkrét adóévben az adókiszámításra vonatkozó szabályok alkalmazásakor, ideértve az adóalap csökkentését vagy az adócsökkentést, a fizetendő összeg nulla (vagy visszafizetés történik), anélkül, hogy az az adóalanyiságot érintené. Nem hiszem azonban, hogy az irányelv az adómentesség alatt az adótehernek az egyes adóévre történő meghatározását értené, hanem inkább a társasági adót szabályozó törvényen belül ezen alakzatot szabályozó általános szabályokat.

45. Egy további érvelés megerősíti, hogy a jelen ügyben érintett holland társaságok nem tartoznak a 90/435 irányelv hatálya alá. Ahogy azt már kifejtettem, az irányelv célja az anyavállalat és a leányvállalat közötti jogviszony keretében ugyanazon adótípus (amely a társaságok nyereségét terheli) tekintetében a két tagállam által történő kettős adóztatás elkerülése. Márpedig, és a több résztvevő fél is ezzel érvel, a 90/435 irányelv éppen e célkitűzése megvalósításának érdekében nem alkalmazandó az említett adó hatálya alá nem tartozó, illetve az alól mentes szervezetekre. A társaságok jövedelmére (ebben az esetben tőkéből és ingóságból származó jövedelemre) vonatkozóan mind az adóalanyiság hiánya, mind a teljes adómentesség semlegesíti annak kockázatát, hogy az ezek egyikét élvező társaságot társasági adó címén kétszer adóztassák meg, ezáltal megszűnik az irányelv által előírt közös rendszer alkalmazásának szükségessége. [22]

46. A Bizottság észrevételeiben leírja, hogy a Tanácsnak a 90/435 irányelv elfogadását megelőző, 1990. június 11-i ülésen több kormány indítványára számos nyilatkozat került megfogalmazásra a jegyzőkönybe történő foglalásuk céljából, amelyek által a szervezetek bizonyos kategóriái (többek között a holland adójogi befektetési szervezetek) kifejezetten a szóban forgó irányelv hatályán kívül maradtak. [23] Bár e nyilatkozatok kötőerővel nem rendelkeznek, hermeneutikai szempontból jelentőségük van. Bár a javaslatok végül nem kerültek be a szövegbe, nem azért, mert a tartalmukat elutasították, hanem azon bizonyosság okán, hogy a 2. cikk c) pontjának az adómentességre vonatkozó kifejezései önmagukban tartalmazzák az említett kizárásokat.

47. Összefoglalva, a 90/435 irányelv nem alkalmazható az alapeljárásban szereplőhöz hasonló tényállásra, tekintettel arra, hogy az anyavállalatok nem minősülhetnek az irányelv 2. cikk c) pontja értelmében vett „egy tagállam társaságának”. Következésképpen nem kell vizsgálni az irányelv és azon belga szabályok ütközését, amelyek a valamely leányvállalat által az anyavállalatoknak kifizetett osztalékokat terhelő társasági adó keretében (5%-os) forrásadót írnak elő.

B – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről*

48. Nyilvánvaló, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre adott válasz nem előlegezi meg a második kérdésre adandó választ. Ahogy azt a Bíróság már, többek között az Aberdeen Property Finivest Alpha ítéletben [24] kimondta, a 90/435 irányelv hatálya alá nem tartozó tényállások esetében (amelyekben „a tagállamok jogosultak meghatározni azt, hogy milyen esetben és milyen mértékben kell a felosztott nyereség gazdasági kettős adóztatását elkerülni, és ennek céljából egyoldalúan vagy más tagállamokkal kötött egyezmények útján mechanizmusokat létrehozni e gazdasági kettős adóztatás elkerülésére vagy enyhítésére”) nem lehet a Szerződésben biztosított alapvető szabadságokkal ellentétes intézkedéseket hozni. A kérdést előterjesztő bíróság következő kérdése éppen e problémára vonatkozik.

49. Olaszország és a Cseh Köztársaság kormánya, valamint a Bizottság úgy véli, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés elfogadhatatlan lehet, mivel a kérdést előterjesztő bíróság ebben nem részletezte kellőképpen a jogvita tényállását és jogi hátterét. Franciaország kormánya észrevételeket sem fogalmaz meg e kérdéssel kapcsolatban.

22 — A Cseh Köztársaság kormánya észrevételeiben ábrákkal is bemutatta: a kettős adóztatás elengedhetetlen feltétele a tényleges adóztatás fennállása. A forrásadó alóli mentesség lehetővé tétele, ha az illetőség szerinti országban ténylegesen nem történik adózás, nem a kettős adóztatás elkerülésének célját szolgálja.

23 — A hollandiai társaságokat illetően a nyilatkozat szövege a következőképpen szólt: „A Tanács és a Bizottság megállapodik abban, hogy a holland befektetési társaságok a társasági adóról szóló 1969. évi törvény 28. cikke értelmében véve nem tartoznak a jelen irányelv hatálya alá”. A Tanács és a Bizottság hasonló nyilatkozatai szerepelnek az ügyiratban: a) bizonyos német befektetési társaságok tekintetében; b) az „adójogi áttekinthetőség” rendszerébe tartozó spanyol társaságok tekintetében, és c) olyan portugál társaságok tekintetében, amelyek „főszabály szerint a társasági adó hatálya alá tartoznak, de egyidejűleg mentesek is ez alól, és nyereségüket kifizetik a tagjaiknak”.

24 — 2009. június 18-i ítélet (C-303/07, EU:C:2009:377), 28. pont.

50. Kétségtelen, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozatnak ez hiányossága. Egyrészt nem fejti ki, hogy a belga adójogi szabályozás milyen módon tesz lehetővé a külföldi illetőségű társaságokkal szembeni, a belföldi illetőségű társaságokhoz képest kedvezőtlenebb bánásmódot úgy, hogy ezzel megsérti az EUMSZ által biztosított valamelyik alapvető szabadságot. Másrészt mellőzi az említett szabadságok esetleges megsértésének megítélése szempontjából releváns nemzeti és szokásjogi szabályok részletes kifejtését.

51. E mulasztások különösen relevánsak a Bíróság által a közvetlen adóztatás területén a jelen ügyhöz hasonló ügyekben előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések elemzése során többször alkalmazott módszerre figyelemmel. Ez úgy működik, hogy szakaszok vagy lépések szerint először is az alkalmazandó szabadság és az e tekintetben bekövetkezett esetleges korlátozás meghatározására irányul. Második lépésként összeveti a szóban forgó helyzeteket annak tisztázására, hogy megállapítható-e azokban eltérő bánásmód, ez pedig az e bánásmódot előíró belső szabályok részletes vizsgálatát igényli. Végezetül feltárja az esetleges, közérdeken alapuló nyomós indokok által alátámasztott igazolásokat és a korlátozó nemzeti intézkedésnek a szóban forgó szabadsággal való arányosságát.

52. Márpedig az említett szakaszok mindegyikében elengedhetetlen, hogy az alkalmazandó nemzeti jogról a kérdést előterjesztő bíróság elegendő adatot bocsásson a Bíróság rendelkezésére, ami a jelen ügyben nem történt meg. Így például annak felméréséhez, hogy az alapjogvitában megállapítható-e egyenlőtlen bánásmód a társasági adót illetően, nem általánosságban a Belgiumban belföldi és külföldi illetőséggel rendelkezők között kell az összehasonlítást végezni, hanem a holland adójogi befektetési szervezetek és az ezeknek megfelelő belga (befektetési) szervezetek között, aminek jogi szabályozására az előzetes döntéshozatalra utaló határozat nem utal konkrétan.

53. Az említett határozatban sem az egyik, sem a másik értelemben vett olyan jogszabályi hivatkozások sem szerepelnek, amelyekből egyértelműen kikövetkeztethető lenne, hogy a belga adójogi szabályozás olyan eljárást ír elő, amely lehetővé teszi a többszörös adóztatás enyhítését, illetve azt, hogy kizárólag a Belgiumban belföldi illetékességgel rendelkező befektetési szervezeteket terheljék adókötelezettséggel, a többit pedig nem. A kérdést előterjesztő bíróság egyébként nem veszi figyelembe a Belgium és Hollandia között létrejött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményt, amelynek tartalma [25] adott esetben semlegesítheti vagy enyhítheti a holland társaságok tekintetében, a feltehetően a tőke szabad mozgására (EUMSZ 56. cikk) vonatkozó, a belga adójogi törvények által teremtett korlátozásból származó kedvezőtlen hatásokat. [26] Végül az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban egyetlen utalás sincs a közérdeken alapuló nyomós ok által indokolt esetleges igazolásokra és az említett esetleges korlátozás arányosságának hiányára.

54. Különösen az előzetes döntéshozatal iránti kérelem adatainak azon adójogi szabályozás tekintetében fennálló hiányosságát kell kiemelni, amely nem helyettesíthető a felek egyszerű hivatkozásaival, amelyet az alapeljárásban vizsgált tényállás megvalósulásának időpontjában a belga befektetési társaságok tekintetében a holland adójogi befektetési társaságokkal összehasonlításban

25 — A belga kormány érvelésében a kettős adóztatásról szóló egyezmény 10. cikkére hivatkozott, amelynek szövegét a jelen indítvány 13. pontja idézi. Az egyezmény e rendelkezése értelmében a Belgiumban kivetett forrásadó miatti kettős adóztatás enyhíthető az 5%-os korlát megjelölésével „az osztalék bruttó összegének arányában, ha az osztalék jogosultja olyan részvénytársaság, amely az osztalékfizető társaság alaptőkéjében legalább 25%-os közvetlen részesedéssel rendelkezik”. Az alapjogvitában felperes társaságok azonban elutasítják, hogy ezen egyezmény alkalmazása kompenzálhatja a belga szabályozásból fakadó eltérő bánásmódot, mivel a forrásadó-előleg összege (a hivatkozott 5%) végleges adóteherré válik, amely Hollandiában a befektetési szervezetek számára nem levonható.

26 — Még ha az alapeljárás bírósága (amely e tekintetben a felek által előzetes döntéshozatalra előterjeszteni javasolt kérdést veszi át, anélkül, hogy azt saját érveléssel egészítené ki) mind az EUMSZ 49. cikkre, mind pedig az 56. cikkre hivatkozik is, úgy vélem, hogy a vizsgálatot a tőkemozgás szabadsága vonatkozásában kell elvégezni. Nem zárom ki azonban, hogy a letelepedés szabadsága feltehetően sérülhet, amennyiben a korlátozás befolyásolhatja a részvényes azon képességét, hogy a társaság döntéseire tényleges hatást gyakoroljon és meghatározza tevékenységeit. E képesség hiányában (amelyről úgy tűnik, hogy a jelen ügyben nincs szó, mivel a Wereldhave Belgium részvényese a Wereldhave International és a Wereldhave 35%, illetve 45% arányban) kizárólag az EUMSZ 56. cikk alkalmazandó (lásd e tekintetben: a 2006. december 12-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, C-446/04, EU:C:2006:774, 38. pont).

kellett alkalmazni, holott ez a jogvita kulcstényezője. A belga kormány és a felperes társaságok észrevételeiben nagyon eltérő nézőpontok jelennek meg e tekintetben, ugyanakkor a Bíróság ezt a vitát nem döntheti el, mivel kizárólag a nemzeti bíróság feladata a belső jogi rendelkezések meghatározása, értelmezése és alkalmazása.

55. A belga kormány konkrétan arra hivatkozik, hogy országának a belföldi illetőségű befektetési társaságokra alkalmazandó adójogi szabályai szerint (vegyes közjogi rendszer), a forrásadó „végleges adó, mivel nem számítható be az említett társaságokat terhelő adó tekintetében és nem is téríthető vissza”[27]. Ezt az álláspontot az 1990. december 4-i törvény 143. cikkének (1) és (2) bekezdésével összefüggésben értelmezett KB/1992. évi WIB 123. cikkére való hivatkozással támasztja alá. Hozzáteszi továbbá, hogy bár a felvetett probléma hasonló a 2012. október 25-i Bizottság kontra Belgium ítélet[28] alapját képező problémához, azon adójogi szabályozás, amely tekintetében akkor a Bíróság határozott, és a Belgiumban állandó telephellyel nem rendelkező befektetési társaságokra vonatkozik, eltért a Wereldhave Belgium által az anyavállalata számára kifizetett osztalék tekintetében alkalmazott adójogi szabályozástól, mivel az előbbi lehetővé tette az előleg összegének levonását vagy visszafizetését, amit azonban az utóbbi nem enged meg.

56. Ha a belga kormány ezen állításai megfelelnek a valóságnak (amit az alapeljárás bíróságának kell megítélnie), bizonyítható lenne, hogy az adott országban belföldi illetőséggel rendelkező befektetési társaságok a számukra kifizetett tőke és ingóság után járó jövedelmek tekintetében nem semlegesíthették az e jövedelmek után megállapított forrásadó-előlegből számukra eredő adóterhet. Másképpen fogalmazva, bizonyítást nyerne, hogy a holland adójogi befektetési társaságokat és a belga befektetési társaságokat adójogi szempontból Belgiumban ugyanaz a bánásmód illeti a társasági adó címén felszámított forrásadó tekintetében. Sem az egyik, sem a másik nem mentesül az adóteher alól, mivel az végleges jelleggel bír és nem fizethető vissza, ez pedig kizárja a hátrányos megkülönböztetést az előbbiekkel szemben.

57. Amennyiben ez így van, állítom, hogy nem lenne kétséges az EUMSZ 49. és 56. cikk és azon nemzeti szabályok összeegyeztethetősége, amelyek a befektetési társaságokra a forrásadót alkalmazzák. A Bíróság éppen a Belga Királysággal[29] kapcsolatban már megállapította, hogy nem követelhető meg az osztalékot fizető társaság illetősége szerinti tagállamtól, hogy „biztosítsa azt, hogy a külföldi illetőségű részvényes számára kifizetett nyereség ne képezze többszörös adóztatás vagy gazdasági kettős adóztatás tárgyát azzal, hogy az osztalékot fizető társaságnál adómentességben részesíti a nyereséget, vagy az osztalékot fizető társaság által ezen nyereségre fizetett adónak megfelelő adóbeszámítást enged a részvényes részére”. E követelmény azt jelentené, teszi hozzá, hogy „e tagállam lemond a területén végzett gazdasági tevékenység során szerzett nyereség adóztatásához való jogáról”[30].

58. Előfordulhat azonban, hogy az ebben az esetben a befektetési társaságokra alkalmazott szabályozás nem egyezik meg teljesen a Belga Királyság észrevételeiben hivatkozott változatával. Ha a kérdést előterjesztő bíróság e jogszabályokat alkalmazta volna, tartalmuk elemzése elviekben annak megállapítására vezethetett volna, hogy a 2009-es és 2010-es adóévben hatályos összehangolt

27 — Írásbeli észrevételeinek 41. pontja.

28 — C-387/11, EU:C:2012:670. Ebben az ítéletben a bíróság úgy rendelkezett, hogy a Belga Királyság „- mivel különböző szabályokat tart hatályban a tőkéből és ingóságokból származó jövedelmek adóztatása tekintetében aszerint, hogy e jövedelmeket belföldi illetőségű befektetési társaságok vagy Belgiumban állandó telephellyel nem rendelkező külföldi illetőségű befektetési társaságok szerzik – nem teljesítette az EUMSZ 49. cikkből eredő kötelezettségeit”.

29 — A 2012. október 25-i Bizottság kontra Belgium ítélet (C-387/11, EU:C:2012:670, 78. pont), amely a 2006. december 12-i Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ítéletre (C-374/04, EU:C:2006:773, 59. pont); a 2009. szeptember 17-i Glaxo Wellcome-ítéletre (C-182/08, EU:C:2011:670, 83. pont) és a 2011. október 20-i Bizottság kontra Németország ítéletre (C-284/09, EU:C:2011:670, 80. pont) hivatkozik.

30 — Ugyanez az érvelés szerepel a Bíróság 2012. július 12-i Tate & Lyle Investments végzésében (C-384/11, EU:C:2012:463, 30. pont), szintén a Belgiumban belföldi illetőséggel rendelkező valamely leányvállalat által a külföldi illetőségű anyavállalatának kifizetett osztalékot terhelő forrásadóra vonatkozó adójogi szabályokkal kapcsolatban.

jogszabályok nem térnek el a Bíróság által a 2012. július 12-i Tate & Lyle Investments végzésben [31] vagy a 2012. október 25-i Bizottság kontra Belgium ítéletben [32] vizsgált szabályoktól, amely ítéletek az előzetes döntéshozatali kérelmet megelőzően születtek, és elsősorban a társasági adót szabályozó belga adójogi szabályokra vonatkoznak.

59. Ilyen feltételek mellett nem lehet azt kérni a Bíróságtól, hogy döntse el (a Wereldahve és a belga kormány között fennálló) azon vitát, hogy valójában milyen belső jogi háttér mellett kell a holland adójogi befektetési társaságok és a belga befektetési társaságok tekintetében alkalmazandó adójogi szabályozást összehasonlítani. E feladat az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet előterjesztő bíróságra vár, anélkül, hogy a Bíróság e feladat tekintetében helyette eljárhatna vagy feltevésekből kiindulva kielégítő választ adhatna az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre.

60. E körülmények alapján úgy vélem, hogy nincs más lehetőség, mint megállapítani az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés elfogadhatatlanságát, mivel nem felel meg a Bíróság eljárási szabályzata 94. cikke szerinti minimumkövetelményeknek.

61. Ha a Bíróság mégis úgy döntene, hogy a kérdést érdemben vizsgálja, és értékeli, hogy a holland adójogi befektetési szervezetnek nyújtott adójogi bánásmód az osztalékot terhelő forrásadót illetően kedvezőtlenebb volt-e, mint amelyet a belga befektetési társaságok számára biztosítottak, attól tartok, hogy nagyon általános megfogalmazásban csak a területre vonatkozó korábbi ítélkezési gyakorlatot lehetne ismételni, vagy konkrétan a 2012. július 12-i Tate & Lyle Investments ítéletre (C-384/11, EU:C:2012:463) [33] lehetne hivatkozni, annak tartalmát a jelen vizsgálat tárgyát képező tényállására alkalmazva.

62. A Tate & Lyle Investments ügyben [34] ismertetett tényálláshoz hasonlóan, a belga kormány úgy határozott, hogy a belföldi illetőségű társaságai által a más tagállamokban illetőséggel rendelkező társaságok számára kifizetett osztalék tekintetében gyakorolja adómegállapítási hatáskörét. Következésképpen a külföldi illetőségű kedvezményezett társaságok a kifizetett osztalékok többszörös megadóztatásának kockázata tekintetében a belföldi illetőségű társaságokkal azonos helyzetben vannak, ily módon e vonatkozásban a belföldi társaságoknak nyújtottal azonos bánásmód előnyeit élvezhetik. [35]

63. A Bíróságnak ennek alapján fel kellett volna hívni a kérdést előterjesztő bíróság figyelmét arra, hogy a kedvezőtlen bánásmód eltántoríthatja a más tagállamban belföldi illetőséggel rendelkező társaságokat attól, hogy Belgiumban befektetéseket valósítsanak meg, amely következésképpen a tőke szabad mozgásának az EUMSZ 63. cikk értelmében főszabály szerint tiltott korlátozását valósítja meg. [36]

64. Márpedig, mivel nem zárható ki, hogy valamely tagállam a Szerződésből eredő kötelezettségeinek tiszteletben tartását azzal biztosítja, hogy egy másik tagállammal egyezményt köt a kettős adóztatás elkerülése tárgyában, amelynek alkalmazása lehetővé teszi a nemzeti szabályozásból eredő eltérő bánásmód joghatásainak kompenzálását, [37] az alapeljárás bíróságának kell mérlegelni a Belgium és Hollandia között létrejött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló, már hivatkozott egyezmény hatását és eldönteni, hogy a külföldi illetőségű társaságok számára biztosítja-e a belga jog szerint létrejött belföldi illetőségű társaságokkal szembeni azonos bánásmódot.

31 — 2012. július 12-i Tate & Lyle Investments végzés (C-384/11, EU:C:2012:463, 3–9. pont).

32 — C-387/11, EU:C:2012:670.

33 — Ezzel kapcsolatban megjegyzem, hogy ekkor a Bíróság végzés, és nem ítélet formájában adott választ a kérdést előterjesztő bíróságnak, mivel úgy értelmezte, hogy „egy másik olyan előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel […] azonos kérdésről van szó, amelyet a Bíróság már megoldott, vagy [amely] kérdésre a válasz egyértelműen kikövetkeztethető az ítélkezési gyakorlatból” (az említett végzés 17. pontja).

34 — 2012. július 12-i végzés (C-384/11, EU:C:2012:463).

35 — Uo., 33. pont.

36 — Uo., 36. pont.

37 — Uo., 36. és 37. pont.

65. Az e területen már meghozott határozatokkal összhangban a Bíróságnak végezetül arra kell emlékeztetnie a kérdést előterjesztő bíróságot, hogy ha – ugyan a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alkalmazása miatt mérsékelt adóztatásról van szó – megállapítja, hogy a külföldi illetőségű társaságok kedvezőtlen bánásmódban részesülnek, mérlegelnie kell, hogy közérdeken alapuló nyomos indok nem igazolhatja-e ezen szabályokat.[38] Végezetül, ilyen indokok fennállása esetén is bizonyítani kell, a 2012. október 25-i Bizottság kontra Belgium ítéletben[39] alkalmazotthoz hasonló feltételek szerint, hogy a tőkemozgás szabadságát korlátozó nemzeti intézkedések alkalmasak a kitűzött cél elérésének biztosítására és nem lépik túl az annak eléréséhez szükséges mértéket.

VI – **Végkövetkeztetések**

66. A fent kifejtettek értelmében azt javaslom, hogy a Bíróság mondja ki, hogy a Hof van beroep te Brussel (brüsszeli fellebbviteli bíróság, Belgium) által előzetes döntéshozatal céljából előterjesztett második kérdés elfogadhatatlan, az első kérdést pedig a következőképpen válaszolja meg:

„A különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv nem alkalmazható az olyan jogvitára, amely a Belgiumban valamely leányvállalat által az anyavállalata számára kifizetett nyereségre alkalmazott forrásadóra vonatkozik, ha az anyavállalat egy olyan holland kollektív befektetési szervezet, amely a társasági adó keretében 0%-os adókulcsot alkalmazhat.”

38 — Uo., 45. pont.

39 — C-387/11, EU:C:2012:670, 74. pont.