A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2025. március 13.*

„Előzetes döntéshozatal – A különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszere – 2011/96/EU irányelv – Az 1. cikk (4) bekezdése – Csalások és visszaélések megelőzése – A 4. cikk (1) bekezdése – A kapott nyereség adóztatásának tilalma – Közvetlen hatály – A leányvállalat által juttatott osztalékok beszámítása az anyavállalat adóalapjába – A kapott osztalék levonása az anyavállalat adóalapjából – A levonás korlátozása – A csoporton belüli transzfer rendszere, amely lehetővé teszi, hogy átutalják a bizonyos társaságok által elért nyereséget más társaságoknak”

A C-135/24. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a tribunal de première instance de Liège (liège-i elsőfokú bíróság, Belgium) a Bírósághoz 2024. február 20-án érkezett, 2024. január 29-i határozatával terjesztett elő

a **John Cockerill SA**

és

az **État belge**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: A. Kumin tanácselnök (előadó), I. Ziemele és S. Gervasoni bírák,

főtanácsnok: R. Norkus,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a John Cockerill SA képviseletében M. Possoz avocat és H. Vanhulle advocaat,

– a belga kormány képviseletében S. Baeyens, P. Cottin és C. Pochet, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: francia.

– az Európai Bizottság képviseletében A. Ferrand és W. Roels, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2015. január 27-i (EU) 2015/121 tanácsi irányelvvel (HL 2015. L 21., 1. o.) módosított, a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 2011. november 30-i 2011/96/EU tanácsi irányelv (HL 2011. L 345., 8. o.; a továbbiakban: 2011/96 irányelv) 1. cikke (4) bekezdésének és 4. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a John Cockerill SA és az État belge (belga állam) között az előbbi 2020. adóévre vonatkozó adóbevallása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2011/96 irányelv 1. cikke előírja:

„(1) Ezen irányelvet minden egyes tagállam alkalmazza:

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

[…]

(2) A tagállamok nem biztosíthatnak az ezen irányelvből fakadó előnyöket olyan jogügylet vagy jogügylet-sorozat vonatkozásában, amelynek fő célja vagy egyik fő célja az ezen irányelv tárgyával vagy céljával ellentétes adóelőny megszerzése, és amely így az összes tény és körülmény mérlegelése alapján nem valódi.

Egy jogügylet több lépésből vagy részből is állhat.

(3) Az (2) bekezdés alkalmazásában egy jogügyletet vagy jogügylet-sorozatot annyiban kell nem valódinak tekinteni, amennyiben nem a gazdasági valóságot tükröző, valós kereskedelmi okokból jött létre.

(4) Ez az irányelv nem zárja ki az adókijátszás, az adócsalás vagy az adóvisszaélések megakadályozásához szükséges tagállami vagy megállapodáson alapuló rendelkezések alkalmazását.”

4 Az irányelv 4. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„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.”

A belga jog

5 Az alapeljárásban a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvénykönyv 2020-as adóévben hatályos változatának (a továbbiakban: CIR 1992) rendelkezéseinek alkalmazásáról van szó.

6 A 2011/96 irányelv 4. cikkének (1) bekezdését a CIR 1992 202. és azt követő cikkei ültették át a belga jogba. A belga jogalkotó az úgynevezett „beszámítási-levonási” módszert választotta, amely szerint lényegében a leányvállalat által kifizetett osztalék először az anyavállalat adóalapjába tartozik, majd „véglegesen megadóztatott jövedelemként” (a továbbiakban: RDT) levonásra kerül ezen adóalapból, amennyiben a jogszabályi feltételek teljesülnek. Amennyiben az RDT-k meghaladják a társaság adóalapját, a többletek átvihetők a következő adóévekre.

7 A CIR 1992 ezenkívül a „csoporton belüli transzfer” rendszerét is szabályozza. E rendszer bizonyos feltételek mellett lehetővé teszi a kedvezményezett belga társaságok számára, hogy nyereségüket egészben vagy részben átutalják az ugyanazon csoporthoz tartozó olyan társaságoknak, amelyek ugyanezen adózási időszakban veszteségeket szenvedtek el. Az transzfert végrehajtó társaságnál az átutalt összeg az adózási időszak nyereségéből levonásra kerül (a CIR 1992 205/5. cikke). Az transzferben részesülő társaságnak az átutalt összeget be kell számítania az adóalapba (a CIR 1992 185. cikkének (4) bekezdése).

8 A CIR 1992 207. cikkének nyolcadik bekezdése egy korlátozást ír elő, amelynek szövege a következő:

„A 199–206., 536. és 206. cikkében előírt levonások egyike sem alkalmazható a 185. cikk [(4) bekezdése első albekezdése] szerinti csoporton belüli transzfer összegére, amely az adóalap részét képezi”.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

9 A John Cockerill belga illetőségű társaság, amely a társasági adó hatálya alá tartozik.

10 2019-ben a Belgiumban, az Európai Unió más tagállamaiban és harmadik országokban letelepedett leányvállalatokban fennálló részesedéseiből származó osztalékot kapott, amelynek egy része e társaság szerint 96 302 105 euró összegben megfelel azoknak a feltételeknek, amelyek alapján az RDT-rendszer alkalmazható. Ezenkívül ugyanebben az évben a társaság 43 697 824,53 euró összegű csoporton belüli transzferben részesült, amelyet hozzáadtak az adóalapjához.

11 A levonásnak a CIR 1992 207. cikkének nyolcadik bekezdésében előírt korlátozása miatt azonban a John Cockerill nem vonhatta le adóalapjából az összes olyan felvett osztalékot, amely megfelelt azoknak a feltételeknek, amelyek alapján az RDT-rendszer alkalmazható. Következésképpen 13 057 328,95 euró összeget követeltek tőle a 2020. adóévre vonatkozó társasági adó címén. Márpedig e társaság szerint, ha a szóban forgó adóévben nem kapott volna olyan osztalékot, amely megfelelt az RDT-rendszer alkalmazása feltételeinek, az adóalapja negatív lett volna, így nem lett volna köteles adót fizetni.

12 A John Cockerill úgy véli, hogy ez a helyzet, amely ahhoz vezet, hogy adót volt köteles fizetni, miközben nem lett volna erre köteles, ha nem részesült volna osztalékban, ellentétes a 2011/96 irányelvvel. Következésképpen 2021. április 20-án panaszt nyújtott be a belga adóhatósághoz a vele szemben kivetett adó vitatása érdekében. Mivel e panaszt elutasították, 2022. december 5-én ugyanezen okból keresetet nyújtott be a tribunal de première instance de Liège-hez (liège-i elsőfokú bíróság, Belgium), amely a kérdést előterjesztő bíróság.

13 E bíróság előtt a John Cockerill arra hivatkozik, hogy mivel a CIR 1992 207. cikkének nyolcadik bekezdése nem teszi lehetővé a folyó évi RDT-k levonását a csoporton belüli juttatásból, megfosztják őt egy adókedvezménytől. Ezt a 2011/96 irányelvvel ellentétes eltérő bánásmódnak tekinti, amikor az ezen irányelv alapján adómentes osztalékban részesülő társaság helyzetét egy másik olyan társaság helyzetével hasonlítják össze, amely nem részesül ilyen osztalékban, miközben mindkettő ugyanabban a csoporton belüli transzferben részesült.

14 A belga állam a maga részéről hangsúlyozza, hogy a csoporton belüli transzferre vonatkozó rendszer célja az, hogy biztosítsa a vállalatcsoporton belül keletkezett nyereségek és veszteségek közötti megfelelő kompenzációt. Ennélfogva a CIR 1992 207. cikkének nyolcadik bekezdése arra irányul, hogy korlátozza az olyan transzferhez fűződő érdeket, amely túlmegy az abban részesülő társaság adóveszteségén, és így gátat szabjon az e rendszerrel való visszaélésre irányuló bármely szándéknak azáltal, hogy semlegesíti a túl magas csoporton belüli transzferből eredő előnyöket. Mindenesetre azok az RDT-k, amelyeket e rendelkezés alapján nem lehetett levonni, átvihetők a későbbi adóévekre.

15 Mivel kétségei támadtak a nemzeti szabályozásnak a 2011/96 irányelvvel való összeegyeztethetőségét illetően, a tribunal de première instance de Liège (liège-i elsőfokú bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Közvetlen hatállyal bír-e a [2011/96 irányelv] 4. cikke, és azt az egyéb uniós jogforrásokkal összefüggésben úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami jogszabály,
   i) amely az adózási konszolidáció olyan rendszerét (csoporton belüli transzfer) vezeti be, amely lehetővé teszi a cégcsoportok számára, hogy bizonyos feltételek mellett átutalják bizonyos leányvállalatok adóköteles nyereségének egészét vagy egy részét más olyan leányvállalatoknak, amelyek az adóévben veszteséget szenvedtek el (csoporton belüli transzfer), de

ii) amely ebből a kedvezményből a kapott osztalékok erejéig kizárja azokat a veszteséges társaságokat, amelyek megfelelnek az ahhoz szükséges feltételeknek, hogy a [2011/96] irányelvet átültető tagállami jogszabály alapján adómentességben részesüljenek?

2) E jogszabály a [2011/96] irányelv 1. cikke (4) bekezdésének hatálya alá tartozhat-e, amely kimondja, hogy az irányelv »nem zárhatja ki az egyes országok hazai, vagy megállapodáson alapuló olyan rendelkezéseinek alkalmazását, amelyek a csalás vagy a visszaélés megakadályozásához szükségesek«?"

Az elfogadhatóságról

16 A belga kormány vitatja a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságát.

17 Először is azt állítja, hogy e kérelem nem tartalmaz elegendő információt az alapügy tényállására és a vonatkozó belső jogszabályokra vonatkozóan.

18 Ezenfelül, amennyiben a kérdést előterjesztő bíróság első kérdésében „veszteséget elszenvedő társaságokra" hivatkozik, a belga kormány arra hivatkozik, hogy a jelen ügyben egyáltalán nincs szó veszteségekről, mivel a John Cockerillnek az alapügyben szóban forgó adóévben elért eredménye pozitív volt. Így az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tisztán hipotetikus jellegű.

19 Végül a Cour de cassation (semmítőszék, Belgium) már állást foglalt a CIR 1992 207. cikkének nyolcadik bekezdésében előírt levonási tilalom 2011/96 irányelv alapján történő értelmezésének módjáról, így a kérdést előterjesztő bíróság rendelkezik a konkrét jogi tények értékeléséhez és az ügy érdeméről való határozathozatalhoz szükséges valamennyi információval.

20 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a Bíróság és a nemzeti bíróságok között az EUMSZ 267. cikk alapján létrehozott együttműködés keretében kizárólag az alapügyben eljáró és a meghozandó bírósági határozatért felelős nemzeti bíróság feladata, hogy az ügy sajátosságaira tekintettel megítélje mind az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szükségességét az ügydöntő határozat meghozatala szempontjából, mind a Bíróság elé terjesztett kérdések relevanciáját. Következésképpen, amennyiben a feltett kérdések az uniós jog érvényességének értékelésére vonatkoznak, a Bíróság – főszabály szerint – köteles határozatot hozni (2024. november 28-i ENGIE Deutschland ítélet, C-293/23, EU:C:2024:992, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

21 Ebből következik, hogy a nemzeti bíróság által saját felelősségére meghatározott jogszabályi és ténybeli háttér alapján – amelynek helytállóságát a Bíróság nem vizsgálhatja – az uniós jog értelmezésére vagy érvényességére vonatkozóan előterjesztett kérdések releváns voltát vélelmezni kell. A nemzeti bíróságok által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelmet a Bíróság csak abban az esetben utasíthatja el, ha nyilvánvaló, hogy az uniós jog értelmezése vagy érvényességének értékelése, amelyet a nemzeti bíróság kért, nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, illetve ha a szóban forgó probléma hipotetikus jellegű, vagy a Bíróság nem rendelkezik azon ténybeli és jogi elemek ismeretével, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a feltett kérdéseket hatékonyan megválaszolja (2024. november 28-i ENGIE Deutschland ítélet, C-293/23, EU:C:2024:992, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

22 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tartalmazza az alapügy ténybeli és jogszabályi hátterére vonatkozó információkat, amelyek – bár korlátozottak – elegendőek ahhoz, hogy lehetővé tegyék az előterjesztett kérdések tartalmának és ezen ügy elbírálása szempontjából fennálló relevanciájának megértését, valamint azt, hogy a Bíróság hasznos válaszokat adhasson, egyben pedig lehetőséget biztosít a tagállamok kormányai és az egyéb érdekeltek számára, hogy az Európai Unió Bírósága alapokmánya 23. cikkének megfelelően benyújtsák észrevételeiket.

23 Ami közelebbről az első kérdést illeti, a Bíróságnak nem feladata, hogy megvizsgálja azon ténybeli előfeltevés pontosságát, amelyen e kérdés alapul, és mindenesetre az említett kérdés az alapeljárás kérdést előterjesztő bíróság által ismertetett tárgyára tekintettel nem tűnik nyilvánvalóan hipotetikusnak.

24 Végül az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatósága nem kérdőjelezhető meg a Cour de cassation (semmítőszék) esetleges releváns ítélkezési gyakorlatára tekintettel. Még ha feltételezzük is, hogy létezik olyan nemzeti jogi szabály, amelynek értelmében az utóbbi bíróság által végzett jogi értékelések kötik a kérdést előterjesztő bíróságot, az ilyen jogszabály nem foszthatja meg e bíróságot attól a lehetőségtől, hogy az ilyen értékeléssel kapcsolatos uniós jog értelmezésével kapcsolatos kérdésekkel forduljon a Bírósághoz. A nemzeti bíróság szabadon dönthet arról, hogy – amennyiben úgy ítéli meg, hogy a magasabb szintű bíróság által végzett jogi értékelés az uniós joggal ellentétes ítélethez vezetne – a vonatkozó kérdéseket a Bíróság elé terjessze (lásd ebben az értelemben: 2013. január 15-i Križan és társai ítélet, C-416/10, EU:C:2013:8, 68. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

25 Következésképpen az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadható.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

26 Két kérdésével, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2011/96 irányelv 4. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely úgy írja elő, hogy az anyavállalat által a leányvállalatától kapott osztalékokat először be kell számítani az előbbi adóalapjába, mielőtt azt később levonhatnák, hogy ez a csoporton belüli transzfer adóalapba tartozó összegére nem vonatkozik, és igenlő válasz esetén az említett irányelv 1. cikkének (4) bekezdése mindazonáltal lehetővé teszi-e az ilyen szabályozást.

27 A 2011/96 irányelv 4. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy amennyiben 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, vagy „tartózkodik az ilyen nyereség adóztatásától annyiban, amennyiben az a leányvállalat által nem vonható le […]”, 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 a [jelen irányelv 2. cikkében] megállapított fogalommeghatározással azonos, és megfelel a [jelen irányelv 3. cikkében] meghatározott követelményeknek.”

28 Ennek megfelelően a 2011/96 irányelv kifejezetten a tagállamokra bízza a mentesítés és a beszámítás módszere közötti választást, amelyeket ezen irányelv 4. cikke (1) bekezdésének a), illetve b) pontja ír elő (lásd analógia útján: 2022. október 20-i Allianz Benelux ítélet, C-295/21, EU:C:2022:812, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 A Bíróság rendelkezésére álló iratok szerint a Belga Királyság a 2011/96 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének a) pontjában előírt mentességi rendszert választotta. Az előterjesztett kérdésekre tehát kizárólag e rendelkezésre figyelemmel kell válaszolni.

30 A 2011/96 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének a) pontjában előírt kötelezettséghez nem fűződik semmilyen feltétel, és azt kizárólag az ugyanezen cikk (2)–(5) bekezdésére, valamint az ezen irányelv 1. cikkének (2)–(4) bekezdésére figyelemmel állapították meg (lásd analógia útján: 2019. december 19-i Brussels Securities ítélet, C-389/18, EU:C:2019:1132, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 Ily módon a tagállamok nem jogosultak arra, hogy az említett irányelv 4. cikke (1) bekezdésének a) pontjából következő adóelőnyt az ezen irányelvben előírttól eltérő feltételeknek rendeljék alá (lásd analógia útján: 2019. december 19-i Brussels Securities ítélet, C-389/18, EU:C:2019:1132, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 Ebben az összefüggésben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a 2011/96 irányelv arra irányul, hogy biztosítsa a valamely tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalat nyereségének a másik tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalata részére való felosztása adósemlegességét (lásd analógia útján: 2019. december 19-i Brussels Securities ítélet, C-389/18, EU:C:2019:1132, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 A valamely tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalat nyereségének a másik tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalata részére való felosztása adósemlegességének biztosítása érdekében a 2011/96 irányelv – többek között az ezen irányelv 4. cikke (1) bekezdésének a) pontjában előírt szabállyal – e nyereség gazdasági értelemben vett kettős adóztatásának elkerülésére irányul, azaz annak elkerülésére, hogy a felosztott nyereséget ne sújtsa adókötelezettség először a leányvállalatnál és másodszor az anyavállalatnál is (lásd analógia útján: 2019. december 19-i Brussels Securities ítélet, C-389/18, EU:C:2019:1132, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34 Így a 2011/96 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének a) pontja megtiltja a tagállamoknak, hogy megadóztassák az anyavállalatot a leányvállalata által felosztott nyereség után, anélkül hogy különbséget tenne aszerint, hogy az anyavállalat adóztatásának alapjául e nyereség átvétele vagy újrafelosztása szolgál-e. Az ilyen tilalom hatálya alá tartozik az olyan nemzeti szabályozás is, amely ugyan nem adóztatja meg az anyavállalat által kapott osztalékokat mint olyanokat, de azzal a hatással járhat, hogy az anyavállalatot ezen osztalékok után közvetett módon adóztatják (lásd analógia útján: 2019. december 19-i Brussels Securities ítélet, C-389/18, EU:C:2019:1132, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35 Az ilyen szabályozás ugyanis nem egyeztethető össze sem a 2011/96 irányelv szövegével, sem annak céljával és rendszerével, mivel nem teszi lehetővé az ezen irányelv 4. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti gazdasági kettős adóztatás elkerülésére irányuló cél teljes elérését (lásd analógia útján: 2019. december 19-i Brussels Securities ítélet, C-389/18, EU:C:2019:1132, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 A jelen ügyben, amint az a jelen ítélet 6. pontjából kitűnik, a 2011/96 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének a) pontját a CIR 1992 202. és azt követő cikkei ültették át a belga jogba. E rendelkezések lényegében egy úgynevezett „beszámítási-levonási” rendszert írnak elő, amelynek értelmében először is az anyavállalat által kapott osztalékokat be kell számítani az adóalapjába, másodszor pedig ezen osztalékokat ezen adóalapból RDT-ként levonják, amennyiben a veszteségek és az egyéb adómentes nyereségek levonását követően az anyavállalatnál továbbra is adóköteles nyereség áll fenn. Amennyiben az RDT-k meghaladják az érintett társaság adóalapját, a többletek átvihetők a következő adóévekre.

37 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az is kitűnik, hogy a „csoporton belüli transzfer” rendszere bizonyos feltételek mellett lehetővé teszi a kedvezményezett belga társaságok számára, hogy nyereségük egészét vagy egy részét átutalják az ugyanazon csoporthoz tartozó olyan társaságoknak, amelyek ugyanezen adózási időszakban veszteségeket szenvedtek el, mivel az átruházott összeget beszámítják a transzferben részesülő társaságának adóalapjába.

38 Mindemellett a CIR 1992 207. cikkének nyolcadik bekezdése előírja, hogy a csoporton belüli transzfer azon összegéből, amely az abban részesülő társaság adóalapjában szerepel, semmilyen levonás nem eszközölhető, ideértve az RDT-k levonását is.

39 A John Cockerill lényegében azt állítja, hogy a CIR 1992 207. cikkének nyolcadik bekezdésében előírt tilalom alkalmazása az általa kapott osztalékok közvetett adóztatásához vezet, jóllehet azok megfelelnek a 2011/96 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti adómentesség feltételeinek.

40 E tekintetben az osztalékok esetleges közvetett adóztatásának fennállását illetően, amely – amint arra a jelen ítélet 34. pontja emlékeztet – ellentétes lenne e 4. cikk (1) bekezdésének a) pontjával, össze kell hasonlítani az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetet, amelynek keretében az olyan anyavállalatnak, mint a John Cockerill, az adólevonás során tiszteletben kellett tartania a CIR 1992 207. cikkének nyolcadik bekezdésében előírt tilalmat, azzal a helyzettel, amelyben az érintett tagállam egyszerű mentesítési rendszert vezetett be, amely az osztaléknak az e társaság adóalapjából való kivételét írja elő (lásd analógia útján: 2022. október 20-i Allianz Benelux ítélet, C-295/21, EU:C:2022:812, 42–44. pont).

41 Márpedig, amint arra az Európai Bizottság az írásbeli észrevételeiben hivatkozik, úgy tűnik, hogy az alapügyben szóban forgó adóévben hatályban lévő belga RDT-rendszernek a csoporton belüli transzfer rendszerével való kombinációja azzal a hatással jár, hogy a 2011/96 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján mentesítendő osztalékok megszerzése súlyosabb adóztatást eredményezhet a csoporton belüli transzferben részesülő anyavállalat számára, mint amelyre akkor lett volna köteles, ha nem részesült volna ilyen osztalékban, vagy ha ezen osztalékokat egyszerűen kizárták volna az adóalapjából.

42 Amennyiben ez a helyzet – aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata –, az osztalékok megszerzése nem adósemleges az anyavállalat számára, ellentétben a 2011/96 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének a) pontja által követett céllal (lásd analógia útján: 2019. december 19-i Brussels Securities ítélet, C-389/18, EU:C:2019:1132, 46. pont).

43 Ebben az összefüggésben nem releváns az a tény, hogy a csoporton belüli transzferre vonatkozó rendszer a nemzeti jog hatálya alá tartozó önkéntes mechanizmus, vagy hogy azok az RDT-k, amelyeket egy adott évben nem lehetett felhasználni, átvihetők a következő évre.

44 Egyrészt ugyanis az a mód, ahogyan a belga jogalkotó végrehajtja a 2011/96 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének a) pontjában előírt mentességi rendszert, szükségszerűen magában foglalja az osztalékok és az adóalap egyéb elemei – mint például a csoporton belüli transzfer – közötti kölcsönhatást, ugyanakkor az ilyen kölcsönhatás eredményeinek összhangban kell lenniük a 2011/96 irányelvvel (lásd analógia útján: 2019. december 19-i Brussels Securities ítélet, C-389/18, EU:C:2019:1132, 49. pont).

45 Másrészt, bár igaz, hogy azok az RDT-k, amelyeket a CIR 1992 207. cikkének nyolcadik bekezdésében előírt levonási tilalom alapján nem lehetett felhasználni egy adott évben, átvihetők a következő adóévre, ez nem változtat azon, hogy az olyan adószabályozás alkalmazása keretében, mint amelyről az alapügyben szó van, az osztalékok megszerzése bizonyos helyzetekben az anyavállalat súlyosabb adóztatásához vezethet, mintha az ilyen osztalékokat kizárták volna az adóalapjából. Mivel az anyavállalat adóterhe lehet érintett, meg kell állapítani, hogy ez utóbbi közvetetten adóztatják a leányvállalatától kapott osztalékok után (lásd analógia útján: 2019. december 19-i Brussels Securities ítélet, C-389/18, EU:C:2019:1132, 53. pont).

46 Azon kérdést illetően, hogy az ilyen adószabályozás mindazonáltal megengedhető-e a 2011/96 irányelv 1. cikkének (4) bekezdése alapján, emlékeztetni kell arra, hogy e rendelkezés értelmében ezen irányelv nem zárja ki az adócsalás vagy visszaélés megakadályozásához szükséges nemzeti vagy egyezményen alapuló rendelkezések alkalmazását.

47 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy ahhoz, hogy valamely nemzeti szabályozást úgy lehessen tekinteni, mint amely a csalások és visszaélések megakadályozására irányul, az szükséges, hogy e szabályozás kifejezett célja az legyen, hogy megakadályozza a teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző, adóelőny jogellenes megszerzését célzó megállapodásokra irányuló magatartásokat. Ezzel szemben a csalás és visszaélés általános vélelme nem igazolhat olyan adóintézkedést, amely sérti valamely irányelv céljait (lásd ebben az értelemben: 2018. június 14-i GS végzés, C-440/17, EU:C:2018:437, 43. és 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

48 Márpedig a jelen ügyben semmi nem utal arra, hogy a CIR 1992 207. cikkének nyolcadik bekezdésében előírt levonási tilalom kifejezett célja az lenne, hogy kizárja az adóelőnyből az olyan egyértelműen mesterséges megállapodásokat, amelyek célja az abban való jogosulatlan részesülés. Épp ellenkezőleg, úgy tűnik, hogy e rendelkezés általános jelleggel kizárja az RDT-k csoporton belüli transzferbe való beszámítását, függetlenül attól, hogy fennáll-e adóvisszaélés.

49 A 2011/96 irányelv 1. cikkének (4) bekezdése tehát nem engedi meg a tagállamok számára olyan nemzeti rendelkezés alkalmazását, mint a CIR 1992 207. cikkének nyolcadik bekezdése, amennyiben az meghaladja az adócsalás vagy -visszaélés megelőzéséhez szükséges mértéket.

50 Amennyiben írásbeli észrevételeiben a belga kormány ezenkívül a 2011/96 irányelv 1. cikkének (2) bekezdésére hivatkozik, emlékeztetni kell arra, hogy e rendelkezés értelmében a tagállamok az ezen irányelvben biztosított előnyöket nem tehetik lehetővé olyan jogügylet vagy jogügyletsorozat számára, amely – mivel fő célja vagy egyik fő célja az említett irányelv tárgyával vagy céljával ellentétes adóelőny megszerzése – valamennyi releváns tény és körülmény figyelembevételével nem valódi.

51 E tekintetben elegendő megállapítani, hogy a jelen ügyben a belga kormány nem állítja, hogy az az ügylet, amelynek végén a John Cockerill olyan osztalékban részesült, amely a 2011/96 irányelv 4. cikke (1) bekezdése a) pontjának megfelelően adómentes volt, ilyen konstrukció hatálya alá tartozik. Egyébiránt a Bíróság rendelkezésére álló iratok egyetlen eleméből sem tűnik ki, hogy ez lett volna a helyzet.

52 Végül, ha a kérdést előterjesztő bíróság, miután elvégezte a jelen ítélet 40. pontjában említett összehasonlítást, arra a következtetésre jutna, hogy a jelen ügyben a John Cockerill által kapott osztalék nem volt adósemleges, az ilyen következtetésből levonandó következtetéseket illetően meg kell állapítani egyrészt, hogy az elsőbbség elve értelmében az a nemzeti bíróság, amelynek feladata, hogy hatáskörének keretei között alkalmazza az uniós jog rendelkezései kötelesek biztosítani e rendelkezések teljes érvényesülését, szükség esetén – saját hatáskörénél fogva – eltekintve a nemzeti jogszabályok uniós joggal ellentétes rendelkezéseinek alkalmazásától, utólagosan is, anélkül hogy kérelmezniük vagy várniuk kellene azok jogalkotói vagy bármilyen egyéb alkotmányos úton történő megsemmisítését (2019. június 24-i Popławski ítélet, C-573/17, EU:C:2019:530, 58. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

53 Másrészt a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a 2011/96 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének a) pontja közvetlen hatállyal rendelkezik (lásd ebben az értelemben: 2009. február 12-i Cobelfret ítélet, C-138/07, EU:C:2009:82, 63–65. pont).

54 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a 2011/96 irányelv 1. cikkének (4) bekezdését és 4. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely úgy írja elő, hogy az anyavállalat által a leányvállalatától kapott osztalékokat először be kell számítani az előbbi adóalapjába, mielőtt azt később levonhatnák, hogy ez a csoporton belüli transzfer adóalapba tartozó összegére nem vonatkozik.

A költségekről

55 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (hatodik tanács) a következőképpen határozott:

A 2015. január 27-i (EU) 2015/121 tanácsi irányelvvel módosított, a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 2011. november 30-i 2011/96/EU tanácsi irányelv 1. cikkének (4) bekezdését és 4. cikkének (1) bekezdését

a következőképpen kell értelmezni:

azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely úgy írja elő, hogy az anyavállalat által a leányvállalatától kapott osztalékokat először be kell számítani az előbbi adóalapjába, mielőtt azt később levonhatnák, hogy ez a csoporton belüli transzfer adóalapba tartozó összegére nem vonatkozik.

Aláírások