A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2017. október 26.*

„Előzetes döntéshozatal – Társasági adó – 90/435/EGK irányelv – Az 1. cikk (2) bekezdése és a 4. cikk (2) bekezdése – Különböző tagállamok anyavállalatai és leányvállalatai – Közös adórendszer – Az anyavállalat adóköteles nyereségének a levonhatósága – A leányvállalatok által felosztott nyereség kettős adóztatásának a megszüntetésére irányuló nemzeti rendelkezések – A hitelkamatok és az osztalékfizetés alapjául szolgáló részesedés finanszírozása közötti kapcsolat fennállása figyelembevételének a hiánya”

A C-39/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (antwerpeni elsőfokú bíróság, Belgium) a Bírósághoz 2016. január 25-én érkezett, 2016. január 8-i határozatával terjesztett elő

az **Argenta Spaarbank NV**

és

a **Belgische Staat**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: J. L. da Cruz Vilaça tanácselnök, A. Tizzano (előadó), a Bíróság elnökhelyettese, E. Levits, A. Borg Barthet és M. Berger bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2017. március 30-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az Argenta Spaarbank NV képviseletében B. De Cock és K. Van Duyse advocaten,

– a belga kormány képviseletében J.-C. Halleux, P. Cottin és M. Jacobs, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében W. Roels, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2017. április 27-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

* Az eljárás nyelve: holland.

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv (HL 1990. L 225., 6. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.) 1. cikke (2) bekezdésének és 4. cikke (2) bekezdésének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az Argenta Spaarbank NV és a Belgische Staat (belga állam) között a 2000. és 2001. adóévre vonatkozóan társasági adó címén e társasággal szemben hozott adóhatározat jogszerűsége tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 90/435 irányelv harmadik preambulumbekezdése a következőt mondja ki:

„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 [uniós szintű] csoportosulását”.

4 Ezen irányelv 1. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Ezen irányelvet minden egyes tagállam alkalmazza:

– valamely tagállam társasága által kapott felosztott nyereségre, amely más tagállamban működő leányvállalatától származik,

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

(2) Ezen irányelv nem zárhatja ki az egyes országok hazai vagy megállapodáson alapuló olyan rendelkezéseinek alkalmazását, amelyek a csalás vagy a visszaélés megakadályozásához szükségesek.”

5 Az említett irányelv 3. cikke értelmében:

„(1) 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.

(2) Az (1) bekezdéstől eltérően, a tagállamok a következő választási lehetőséggel rendelkeznek:

– […]

– helyettesítik kétoldalú megállapodással a tőkerészesedés feltételét a szavazati jog birtoklásának feltételével,

– nem alkalmazzák ezen irányelvet olyan tagállam társaságára [helyesen: olyan társaságukra], amely legalább egy kétéves, megszakítás nélküli időszakra nem tart fenn olyan részesedést, amely azt anyavállalatnak minősíti, vagy olyan tagállam társaságára [helyesen: olyan társaságra], amelyben egy másik tagállam társasága nem tart fenn legalább egy kétéves, megszakítás nélküli időszakra ilyen részesedést.”

6 Ugyanezen irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

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

– tartózkodik az ilyen nyereség adóztatásától, vagy

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

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

A belga jog

7 A 90/435 irányelvet az 1991. október 23-i törvény (*Moniteur Belge*, 1991. november 15., 25619. o.) ültette át a belga jogba, amely módosította a véglegesen adózott jövedelmekre vonatkozó, akkor hatályban lévő rendszert (régime des revenus définitivement taxés; a továbbiakban: RDT-rendszer).

8 Az 1992. év során történő, a jövedelemadóra vonatkozó szabályozás egységes szerkezetbe foglalása következtében az RDT-rendszerre vonatkozó releváns rendelkezéseket az 1992. április 10-i királyi rendelettel egységes szerkezetbe foglalt, az 1992. június 12-i törvény (a *Moniteur Belge* melléklete, 1992. július 30.) által megerősített, code des impôts sur les revenus 1992 (a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvénykönyv; a továbbiakban: 1992. évi CIR) 202., 204. és 205. cikke tartalmazta, amely törvénykönyvet az 1993. augusztus 27-i arrêté royal d’exécution du code des impôts sur les revenus 1992 (a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvénykönyv végrehajtásáról szóló királyi rendelet; *Moniteur belge*, 1993. szeptember 13., 20096. o.) hajtotta végre.

9 E rendelkezéseknek megfelelően a társaság a leányvállalataitól a 90/435 irányelv értelmében kapott osztalékok 95%-át véglegesen adózott jövedelme címén levonhatja eredményéből (a továbbiakban: RDT-levonás).

10 Az RDT-rendszer működése a következőképpen írható le tömören. Először is a leányvállalat által kifizetett osztalékot hozzá kell számítani az anyavállalat adóalapjához. Ezt követően ezen osztalék csak annyiban kerül levonásra ezen adóalapból, amennyiben az érintett adózási időszak tekintetében az egyéb adómentes nyereségek levonását követően továbbra is van adóköteles nyeresége az anyavállalatnak.

11 Ebben az összefüggésben a loi du 20 décembre 1995 portant des dispositions fiscales, financières et diverses (az adóügyi, pénzügyi és más rendelkezésekről szóló 1995. december 20-i törvény; *Moniteur belge*, 1995. december 23., 34578. o.) az 1992. évi CIR-t a 198. cikk 10° pontjával egészítette ki. Ez az alapügyre alkalmazandó változatában a következőképpen rendelkezik:

„Nem minősül működési költségnek:

[…]

10° A kamatok – az [1992. évi CIR] 55. cikk[e] alkalmazásának sérelme nélkül – nem vehetők figyelembe működési költségként az [1992. évi CIR] 202–204. cikk[e] alapján elszámolható azon osztalékok összegének megfelelő összeghatárig, amelyekben valamely társaság olyan részesedések után részesült, amelyeket átruházásuk időpontjában nem tartott fenn legalább egy egyéves, megszakítás nélküli időszakra.

Az [előző] albekezdés azonban nem alkalmazható olyan részesedésekre, amelyek kapcsolt vagy részesedési viszonyban lévő társaságokban állnak fenn, még ha pénzeszköz jellegűek is, sem pedig más olyan részesedésekre, amelyek a befektetett pénzügyi eszközök között szerepelnek.”

12 Az 1992. évi CIR 202. cikkének az alapügyre alkalmazandó változata a következőképpen rendelkezik:

„1. § Az adózási időszakban elért nyereség akkor is levonható, ha:

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

[…]

2. § Az 1. § 1° et 2° pontja szerinti jövedelem csak annyiban vonható le, amennyiben e jövedelem juttatásának vagy kifizetésének napján az abban részesülő társaság az osztalékot fizető társaságban legalább 5%-os részesedéssel rendelkezik, illetve ha befektetésének értéke eléri legalább az [50 millió belga frankot (BEF) (körülbelül 1 240 000 euró)].

E feltétel nem alkalmazandó azonban az alábbi jövedelmekre:

1° az 56. cikk 1. §-ában említett hitelintézetek által szerzett jövedelem […]”

13 Az 1992. évi CIR 204. cikkének az alapügyre alkalmazandó változata a következőképpen rendelkezik:

„A 202. cikk 1. §-ának 1°, 3° et 4° pontja értelmében levonható jövedelmek az adózási időszak nyereségében a tényleges vagy fiktív forrásadóval esetlegesen növelt, illetve a 202. cikk 1. §-ának 4° és 5° pontjában említett jövedelmek tekintetében, ha az értékpapírok megvásárlására az adózási időszakban került sor, az eladónak megfizetett kamatokkal csökkentett beszedett vagy kapott összeg 95%-a erejéig vehetők figyelembe.”

14 A jövedelemadóról szóló 1992. évi törvénykönyv 1993. augusztus 27-i királyi végrehajtási rendelete 106. cikke (5) bekezdésének az alapügyre alkalmazandó változata a következőket írja elő:

„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 [90/435] irányelv értelmében vett leány- és anyavállalatokat jelenti."

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

15 Az Argenta Spaarbank egy, a belga jog szerint engedélyezett hitelintézet, amely az 1999. és 2000. számviteli évek (2000. és 2001. adóévek) során olyan részesedésekből származó osztalékokat kapott, amelyeket belga vállalkozásokban és az Európai Unió más tagállamaiban található vállalkozásokban az osztalékfizetés időpontjától kezdve egyes esetekben kevesebb mint egy éve, más esetekben pedig több mint egy éve tartott fenn.

16 Az 1992. évi CIR 202. és 204. cikkének alapügyben alkalmazandó változatai alapján az Argenta Spaarbank anyavállalatként az említett osztalékok 95%-áig RDT-levonásban részesült.

17 Egyébiránt – figyelembe véve hitelintézeti jogállását – a szóban forgó számviteli évek során 11 702 186 712 BEF (körülbelül 290 090 000 euró) és 13 322 033 492 BEF (körülbelül 330 245 000 euró) összegű kamatokat is fizetett, amelyeket e társaság az eredménykimutatásában a „Kamatok és hasonló költségek" tétel alatt tüntetett fel.

18 Amint az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, e kamatokat nem a leányvállalatokban történő tőkerészesedés megszerzésére fordított hitelek után fizette. Épp ellenkezőleg, az említett kamatok az Argent Spaarbanknál mint hitelintézetnél az ügyfelei számára vezetett megtakarítási számlákkal, látra szóló betétszámlákkal, lekötött betétszámlákkal és más befektetésekkel álltak összefüggésben, és ezen az alapon működési költségként levonhatók voltak.

19 Azonban az 1992. évi CIR 198. cikkének 10° pontja kizárta valamennyi, az 1992. évi CIR 202–204. cikke alapján levonható azon jövedelmek összegének megfelelő összeghatárig fizetett kamatok levonhatóságát, amelyek az anyavállalat olyan részesedéseiből származtak, amelyeket az az átruházásuk időpontjában kevesebb mint egyéves, megszakítás nélküli időszakra tartott fenn, mégpedig anélkül, hogy e rendelkezés okozati összefüggés fennállását követelné meg az ilyen kamatok és azon osztalékok között, amelyek tekintetében RDT-levonást eszközöltek.

20 Márpedig az Argenta Spaarbank az 1999. év számviteli év (2000. adóév) során 3 059 292 BEF (körülbelül 75 838 euró) összegű, a 2000. számviteli év (2001. adóév) során pedig 11 960 419 BEF (körülbelül 296 490 euró) összegű osztalékot kapott olyan részesedések után, amelyeket az osztalék kifizetésének időpontjában kevesebb mint egy éve tartott fenn.

21 Így az 1992. évi CIR 198. cikkének 10° pontja alapján az adóhatóság a 2000. és 2001. adóév tekintetében két adóellenőrzési határozatot címzett az Argenta Spaarbank részére, amelyekben rámutatott, hogy egy 75 837,87 eurós és egy 296 491,04 eurós összeget hozzáadtak a „nem elszámolható költségekhez", és ezért azokat nem lehet ezen anyavállalat adóköteles nyereségéből levonni.

22 A 2004. május 4-i határozattal a Nationale Controlecentrum I van de administratie voor de ondernemings- en inkomensfiscaliteit (a vállalkozásiadó- és jövedelemadó-hatóság I. nemzeti ellenőrzési központja, Belgium) regionális igazgatója elutasította az Argenta Spaarbank által ezen adóellenőrzési határozatokkal szemben benyújtott panaszokat.

23 2004. augusztus 3-án az Argenta Spaarbank e határozatot megtámadta a kérdést előterjesztő bíróság, a rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (antwerpeni elsőfokú bíróság, Belgium) előtt az említett adóellenőrzési határozatok megsemmisítését kérve, többek között azzal érvelve, hogy az 1992. évi CIR 198. cikkének 10° pontja összeegyeztethetetlen a 90/435 irányelv 4. cikkének (2) bekezdésével, mivel ez utóbbi rendelkezés kizárólag azt teszi lehetővé a tagállamoknak, hogy azon kamatokat tekintsék nem levonhatóknak, amelyek okozati összefüggésben állnak azon osztalékokkal, amelyek RDT-levonásban részesültek.

24 E körülmények között a rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (antwerpeni elsőfokú bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Ellentétes-e az [1992. évi CIR] 2000. és 2001. adóévre alkalmazandó változata 198. cikkének 10° pontja a [90/435] irányelv 4. cikkének (2) bekezdésével annyiban, amennyiben úgy rendelkezik, hogy a kamatok nem vehetők figyelembe működési költségként az [1992. évi CIR] 202–204. cikke alapján mentesíthető azon osztalékok összegének megfelelő összeghatárig, amelyekben valamely társaság olyan részesedések után részesül, amelyeket átruházásuk időpontjában nem tartott fenn legalább egy egyéves, megszakítás nélküli időszakra, minek körében nem áll fenn különbség aszerint, hogy az említett kamatterhek összefüggésben állnak-e azon részesedéssel (illetve annak finanszírozásával), amelyből a mentesíthető osztalékok származnak?

2) A [90/435] irányelv 1. cikkének (2) bekezdése értelmében vett, a csalás vagy a visszaélés megakadályozásához szükséges rendelkezésnek minősül-e az [1992. évi CIR] 2000. és 2001. adóévre alkalmazandó változata 198. cikkének 10° pontja, és ha igen, túllépi-e ebben az esetben az [1992. évi CIR] 198. cikkének 10° pontja az ilyen jellegű csalás vagy visszaélés megakadályozásához szükséges mértéket annyiban, amennyiben úgy rendelkezik, hogy a kamatok nem vehetők figyelembe működési költségként az [1992. évi CIR] 202–204. cikk alapján mentesíthető azon osztalékok összegének megfelelő összeghatárig, amelyekben valamely társaság olyan részesedések után részesül, amelyeket átruházásuk időpontjában nem tartott fenn legalább egy egyéves, megszakítás nélküli időszakra, minek körében nem áll fenn különbség aszerint, hogy az említett kamatterhek összefüggésben állnak-e azon részesedéssel (illetve annak finanszírozásával), amelyből a mentesíthető osztalékok származnak?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az elfogadhatóságról

25 A belga kormány vitatja a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságát. Ezen elfogadhatatlansági kifogás alátámasztásaként emlékeztet arra, hogy az 1992. évi CIR 198. cikkének 10° pontja engedélyezi a belga adóhatóságoknak, hogy nem levonható költségként elutasítsanak valamennyi olyan kamatot, amelyet egy anyavállalat az érintett adózási időszakban valamely leányvállalatban kevesebb mint egy éve fenntartott tőkerészesedések címén kapott és RDT-levonásban részesülő osztalékok összegéig fizetett.

26 Ilyen körülmények között e kormány azzal érvel, hogy e cikk valóban közelít a 90/435 irányelv 4. cikkének (2) bekezdéséhez annyiban, amennyiben eszközt kínál az olyan hitelfelvételből álló visszaélésszerű gyakorlat elleni küzdelemhez, amelynek a célja az anyavállalat adóalapjának azáltal történő csökkentése, hogy a leányvállalatokban történő részesedés-szerzések révén levonható kamatokat keletkeztessenek, amely leányvállalatok szintén levonható osztalékokat fizetnek ki.

27 Azonban, mivel az 1992. évi CIR 198. cikkének 10° pontja olyan közvetett hatással jár, hogy az 1992. évi CIR 202–204. cikke alapján semlegesíti a rövid távú részesedésekből származó osztalékok levonását, az említett cikket úgy kell tekinteni, mint amely a 90/435 irányelv 3. cikkének (2) bekezdése alá tartozik, amely rendelkezés lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy ne alkalmazzák az ezen irányelv által létrehozott nyereséglevonási rendszert azon társaságra, „amely legalább egy kétéves, megszakítás nélküli időszakra nem tart fenn olyan részesedést, amely azt anyavállalatnak minősíti”. E kormány szerint ugyanis ez utóbbi rendelkezés azzal a következménnyel jár, hogy olyan esetben, amelyre irányul, a tagállamok nem kötelesek megfelelni a 90/435 irányelvnek. Így nemcsak arra van lehetőségük, hogy ne nyújtsák az ezen irányelv 4. cikkének (1) bekezdésében megállapított kedvezményeket, de ráadásul a költségeket nem levonhatónak is tekintsék olyan mértékben és körülmények között, amelyek nem felelnek meg az említett irányelv 4. cikkének (2) bekezdésében előírtaknak, vagy hogy olyan rendelkezést alkalmazzanak, amely az ugyanezen irányelv 1. cikkének (2) bekezdése értelmében a csalás és visszaélés megakadályozására irányul, ami túllépi az ilyen csalás vagy visszaélés megakadályozásához szükséges mértéket.

28 Így az 1992. évi CIR 198. cikkének 10° pontja olyan helyzetre irányul, amely kívül esik a 90/435 irányelv hatályán.

29 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a 90/435 irányelv 3. cikke (2) bekezdésének második francia bekezdése előírja, hogy e cikk (1) bekezdésétől eltérően a tagállamok választási „lehetőséggel” rendelkeznek arra vonatkozóan, hogy „ne alkalmazzák” ezen irányelvet olyan társaságukra, amely legalább egy kétéves, megszakítás nélküli időszakra nem tart fenn olyan részesedést, amely azt anyavállalatnak minősíti, vagy olyan társaságra, amelyben egy másik tagállam társasága nem tart fenn legalább egy kétéves, megszakítás nélküli időszakra ilyen részesedést.

30 Ugyanezen szöveg szerint e rendelkezés a 90/435 irányelv alkalmazása alól nem általános jelleggel ír elő eltérést, hanem csupán lehetőséget állapít meg a tagállamok számára, hogy azt végrehajtsák nemzeti jogukban azok, amelyek alkalmazni kívánják. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint valamely irányelv rendelkezéseit vitathatatlan kötelező erővel, valamint a szükséges konkrétsággal, pontossággal és egyértelműséggel kell átültetni, hogy teljesüljön a jogbiztonság követelménye (lásd: 2015. október 15-i Bizottság kontra Németország ítélet, C-137/14, EU:C:2015:683, 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 Márpedig e ponton meg kell állapítani, hogy a kérdést előterjesztő bíróság attól eltérő értelmezést ad az 1992. évi CIR-rendszernek, és különösen az 1992. évi CIR 198. cikke 10° pontjának, mint a belga kormány által a Bíróság előtt előadott értelmezés.

32 Ugyanis e bíróság megjegyzi, hogy a belga jogalkotó kezdetben a 90/435 irányelvet a belső jogba úgy ültette át, hogy azt teljesen egészében alkalmazta a nemzeti anyavállalatokra anélkül, hogy kifejezetten előírt volna bármiféle minimális időszakot valamely társaság általi olyan részesedés fenntartására, amely anyavállalati minőséget biztosított volna számára az ilyen részesedésszerzéssel érintett leányvállalattal szemben, és amely lehetővé tette volna számára, hogy igényt tartson az e részesedésből származó osztalékok levonására.

33 Így e bíróság szerint a Belga Királyság az 1992. évi CIR elfogadása során nem élt a tagállamok számára a 90/435 irányelv 3. cikke (2) bekezdése második francia bekezdésének első részében elismert lehetőséggel.

34 Ezzel szemben – az előkészítő munkálatok, az 1992. évi CIR 198. cikke 10° pontjának tárgyát és célját részletesen elemezve – a kérdést előterjesztő bíróság azon az álláspontón van, hogy e rendelkezés végrehajtja a belga jogban a 90/435 irányelv 4. cikkének (2) bekezdését, mivel annak megakadályozására irányul, hogy a nemzeti anyavállalatok kettős adólevonást hajtsanak végre azáltal, hogy levonható külső finanszírozás által részesedést szereznek leányvállalatokban, amelyek szintén levonható osztalékot fizetnek.

35 Következésképpen azzal, hogy az 1992. évi CIR 198. cikkének 10° pontja nem ír elő semmiféle kapcsolatot az ilyen részesedések megszerzése és e műveletek finanszírozása között, a belga jogalkotónak nem az volt a szándéka, hogy semlegesítse a rövid távú részesedésekből származó osztalékok levonását a 90/435 irányelv 3. cikke (2) bekezdése második francia bekezdésének első részében előírt felhatalmazás alkalmazásával, hanem hogy gyakorlati okokból kiküszöbölje az adóhatóság számára fennálló azon nehézséget, hogy az ezen irányelv 4. cikkének (2) bekezdésében említett eltérő szabály végrehajtása keretében konkrétan megvizsgálja valamely művelet finanszírozása és a szerzett dolog közötti kapcsolatot.

36 Márpedig a kérdést előterjesztő bíróság az 1992. évi CIR 198. cikkének 10° pontja ezen értelmezése alapján tartotta szükségesnek azt, hogy az előtte folyamatban lévő jogvita megoldása céljából a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelmet benyújtsa.

37 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 (2008. december 22-i Les Vergers du Vieux Tauves ítélet, C-48/07, EU:C:2008:758, 16. pont; 2016. december 21-i Vervloet és társai ítélet, C-76/15, EU:C:2016:975, 56. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 Ezenkívül fontos emlékeztetni arra, hogy a Bíróságnak nem feladata, hogy valamely előzetes döntéshozatal iránti kérelem keretén belül nemzeti rendelkezések értelmezése tárgyában foglaljon állást, vagy hogy eldöntse, a kérdést előterjesztő bíróság által adott értelmezés helytálló-e. A Bíróság ugyanis – a közösségi és nemzeti bíróságok hatáskörmegosztásának keretén belül – azt az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban meghatározott ténybeli és szabályozási hátteret köteles figyelembe venni, amelybe az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések illeszkednek, ahogyan azokat az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban meghatározták (2009. április 23-i Angelidaki és társai ítélet, C-378/07–C-380/07, EU:C:2009:250, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 A fentiekből következik, hogy a belga kormány által felhozott elfogadhatatlansági kifogás vizsgálata céljából kizárólag az 1992. évi CIR 198. cikkének 10° pontja kérdést előterjesztő bíróság általi olyan értelmezésére kell hivatkozni, mint amely lényegében a jelen ítélet 32–35. pontjában szerepel.

40 Márpedig ezen értelmezésre tekintettel és figyelembe véve a jelen ítélet 30. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlatot, meg kell állapítani, hogy az olyan rendelkezés, mint az 1992. évi CIR 198. cikkének 10° pontja a 90/435 irányelv hatálya alá tartozik, mivel annak tartalma nem érthető úgy, mint amely akár közvetlenül, akár – amint azt a belga kormány állítja – különösen közvetetten az ezen irányelv 3. cikke (2) bekezdése második francia bekezdésének első részében előírt, szabadon választható eltérés alá tartozna.

41 Következésképpen a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelmet elfogadhatónak kell nyilvánítani.

Az ügy érdeméről

Az első kérdésről

42 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a 90/435 irányelv 4. cikkének (2) bekezdésével ellentétes-e az olyan nemzeti jogi rendelkezés, mint az 1992. évi CIR 198. cikkének 10° pontja, amelynek értelmében az anyavállalat által fizetett hitelkamatok nem vonhatók le ezen anyavállalat adóköteles nyereségéből azon osztalékok összegével megegyező összegig, amelyek már adólevonásban részesülnek, és amelyek az említett anyavállalat által a leányvállalatokban kevesebb mint egy éve fenntartott tőkerészesedésből származnak, még ha e kamatok nincsenek is összefüggésben e részesedések finanszírozásával.

43 E kérdés megválaszolása érdekében a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint nemcsak a 90/435 irányelv 4. cikke (2) bekezdésének szövegét, hanem ezen irányelv céljait és rendszerét is figyelembe kell venni (lásd ebben az értelemben: 2008. április 3-i Banque Fédérative du Crédit Mutuel ítélet, C-27/07, EU:C:2008:195, 22. pont; 2009. október 1-jei Gaz de France – Berliner Investissement ítélet, C-247/08, EU:C:2009:600, 26. pont; 2017. március 8-i Wereldhave Belgium és társai ítélet, C-448/15, EU:C:2017:180, 24. pont).

44 Mindenekelőtt meg kell állapítani, hogy a 90/435 irányelv 4. cikke (2) bekezdése szövegének megfogalmazása világos és egyértelmű, így e rendelkezés valamely tagállam számára csak annak kizárását teszi lehetővé, hogy valamely anyavállalat adóköteles nyereségéből kizárólag ezen anyavállalatnak a leányvállalatban fenntartott „részesedés[ével] kapcsolatos […] fizetési kötelezettségét” vonják le.

45 Így magából az említett rendelkezés szövegéből kitűnik, hogy az nem teszi lehetővé a tagállamok számára, hogy az anyavállalat által felvett hitelek után fizetett valamennyi kamattal kapcsolatban kizárjanak ilyen levonhatóságot azon összeghatárig, amely megegyezik a leányvállalataiban fenntartott részesedéseiből származó jövedelmek összegével.

46 Az ilyen szó szerinti értelmezést alátámasztja a 90/435 irányelv szerkezete, valamint az általa kitűzött cél.

47 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy – amint a harmadik preambulumbekezdése kimondja – a 90/435 irányelv célja, hogy a közös adózási rendszer bevezetésével megszüntesse azon hátrányokat, amelyek a különböző tagállamok társaságainak együttműködését az ugyanazon tagállam társaságainak együttműködésével szemben érik, és ezáltal megkönnyítse a társaságok európai uniós szintű csoportosulását. Ezen irányelv célja így a valamely tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalat nyereségének a másik tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalata részére való felosztása adósemlegességének biztosítása (2009. október 1-jei Gaz de France – Berliner Investissement ítélet, C-247/08, EU:C:2009:600, 27. pont; 2017. március 8-i Wereldhave Belgium és társai ítélet, C-448/15, EU:C:2017:180, 25. pont).

48 Az említett irányelv célja így a 4. cikkének (1) bekezdésében és 5. cikkének (1) bekezdésében előírt mechanizmusokon keresztül a leányvállalat által az anyavállalat részére juttatott nyereség kettős adóztatásának elkerülése annak megakadályozásán keresztül, hogy a felosztott nyereséget először a leányvállalatnál, másodszor pedig az anyavállalatnál adóztassák(lásd ebben az értelemben: 2008. április 3-i Banque Fédérative du Crédit Mutuel ítélet, C-27/07, EU:C:2008:195, 27. pont; 2009. február 12-i Cobelfret ítélet, C-138/07, EU:C:2009:82, 29. pont; 2009. október 1-jei Gaz de France – Berliner Investissement ítélet, C-247/08, EU:C:2009:600, 57. pont; 2017. március 8-i Wereldhave Belgium és társai ítélet, C-448/15, EU:C:2017:180, 36. pont).

49 Különösen, ami a 90/435 irányelv 4. cikkének (1) bekezdését illeti, az előírja, hogy ha az anyavállalat a leányvállalatával fennálló kapcsolatára tekintettel felosztott nyereséget kap, akkor az anyavállalat tagállama tartózkodik az ilyen nyereség adóztatásától, vagy felhatalmazza az anyavállalatot, hogy levonja az esedékes adó összegéből a leányvállalat által az ilyen nyereségre megfizetett társasági adót, és adott esetben azon tagállam által kivetett forrásadó összegét, amelyben a leányvállalat illetőséggel bír, a megfelelő nemzeti adó összegéig (2006. december 12-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, C-446/04, EU:C:2006:774, 102. pont; 2008. április 3-i Banque Fédérative du Crédit Mutuel ítélet, C-27/07, EU:C:2008:195, 25. pont; 2017. március 8-i Wereldhave Belgium és társai ítélet, C-448/15, EU:C:2017:180, 37. pont).

50 A 90/435 irányelv 4. cikkének (2) bekezdése tehát eltérés címén biztosítja a tagállamoknak azt a lehetőséget, hogy előírják, hogy az anyavállalat adóköteles nyereségéből nem lehet levonni a részesedéssel kapcsolatos fizetési kötelezettséget és a leányvállalat nyereségfelosztásából származó veszteséget.

51 Ebben az összefüggésben egyrészt hangsúlyozni kell, hogy e rendelkezést szigorúan kell értelmezni, és ezért – a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatának megfelelően – nem lehet magán a szövegén túlmutatóan értelmezni (lásd ebben az értelemben: 1996. október 17-i Denkavit és társai ítélet, C-283/94, C-291/94 és C-292/94, EU:C:1996:387, 27. pont; 2003. szeptember 25-i Océ van der Grinten ítélet, C-58/01, EU:C:2003:495, 86. pont).

52 Másrészt fontos megjegyezni, hogy a 90/435 irányelv 4. cikkének (2) bekezdésében megállapított szabály megfosztaná hatékony érvényesülésétől az e cikk (1) bekezdésében szereplő szabályt, ha ezen első szabályt úgy kellene értelmezni, mint amely lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy megakadályozzák valamely anyavállalat adóköteles nyereségéből valamennyi hitelkamat azon osztalékok összegének megfelelő összeghatárig történő levonását, amelyek adómentességben részesülnek és amelyeket a leányvállalatban fenntartott tőkerészesedés címén kapott, anélkül, hogy e levonhatóság kizárását az ilyen részesedés finanszírozásához kapcsolódó kamatterhekre korlátoznák, amely részesedésből az osztalékok származnak. Ugyanis az ilyen olvasat azzal a következménnyel járna, hogy lehetővé tenné az említett tagállamoknak, hogy közvetetten növeljék az anyavállalat adóköteles jövedelmét, megsértve ezáltal az egyik tagállamban letelepedett leányvállalat által a másik tagállamban letelepedett anyavállalata számára fizetett osztalék felosztásának az adósemlegességét.

53 Végül a 90/435 irányelv 4. cikkének (2) bekezdésében szereplő szabálynak a jelen ítélet 44. és 45. pontjában bemutatott szó szerinti értelmezése az egyetlen, amely megfelel az e rendelkezésben a 90/435 irányelv rendszerének keretében kitűzött egyedi célnak.

54 Ugyanis az a lehetőség, amelyet e rendelkezés a tagállamok számára elismer, annak megakadályozására irányul, hogy valamely anyavállalat kétszeres adókedvezményben részesüljön, amely egyrészt a 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdése alapján adómentes nyereségből, másrészt pedig azon adócsökkentésből származik, amelyben a részesedésnek az említett nyereség felosztásából származó értékcsökkenése költségeinek levonása címén részesülhet (lásd ebben az értelemben: 2008. december 22-i Les Vergers du Vieux Tauves ítélet, C-48/07, EU:C:2008:758, 42. pont).

55 Ebben az összefüggésben a 90/435 irányelv 4. cikkének (2) bekezdését szükségszerűen úgy kell értelmezni, mint amely kizárólag annak megakadályozását teszi lehetővé a tagállamok számára, hogy valamely anyavállalat az előző pontban említett kettős adókedvezményben részesüljön. Ugyanis az ilyen cél eléréséhez szükséges mértéken nyilvánvalóan túllép annak a tagállamok számára való lehetővé tétele, hogy megtagadják az anyavállalatoktól azon kamatok levonását, amelyek nem kapcsolódnak az említett adómentes nyereség felosztását eredményező részesedések megszerzéséhez.

56 Ebből következik, hogy nem minősülhet a 90/435 irányelv 4. cikkének (2) bekezdésében szereplő eltérő szabály megfelelő végrehajtásának az olyan nemzeti rendelkezés, mint az 1992. évi CIR 198. cikkének 10° pontja, amely általános és automatikus jelleggel kizárja az anyavállalat által felvett hitelhez

kapcsolódó kamatoknak terhek vagy működési költségek címén adóból való levonhatóságát azon osztalékoknak megfelelő összeghatárig, amelyek ezen anyavállalatnak a leányvállalatban való tőkerészesedéséből származnak, amely osztalékok már részesülnek adólevonásban, még ha e kamatok fizetése nincs is összefüggésben az ilyen részesedés szerzésének finanszírozásával.

57 A fenti megállapítások összességére tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 90/435 irányelv 4. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti rendelkezés, mint az 1992. évi CIR 198. cikkének 10° pontja, amelynek értelmében az anyavállalat által fizetett hitelkamatok nem vonhatók le ezen anyavállalat adóköteles nyereségéből azon osztalékok összegével megegyező összegig, amelyek már adólevonásban részesülnek, és amelyek az említett anyavállalat által a leányvállalatokban kevesebb mint egy éve fenntartott tőkerészesedésből származnak, még ha e kamatok nincsenek is összefüggésben e részesedések finanszírozásával.

A második kérdésről

58 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a 90/435 irányelv 1. cikkének (2) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az felhatalmazza a tagállamokat arra, hogy olyan nemzeti rendelkezést alkalmazzanak, mint az 1992. évi CIR 198. cikkének 10° pontja.

59 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a 90/435 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése előírja, hogy ezen irányelv nem zárja ki a csalások és a visszaélések megakadályozásához szükséges nemzeti vagy megállapodáson alapuló rendelkezések alkalmazását.

60 Amint a főtanácsnok az indítványának 51. pontjában megjegyezte, a 90/435 irányelv 1. cikkének (2) bekezdésében azon általános uniós jogelv tükröződik, amely szerint tilos a joggal való visszaélés (lásd: 2007. július 5-i Kofoed ítélet, C-321/05, EU:C:2007:408, 38. pont), így a jogalanyok csalárd módon vagy visszaélésszerűen nem hivatkozhatnak uniós jogi normákra (lásd ebben az értelemben többek között: 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 69. pont; 2016. július 28-i Kratzer ítélet, C-423/15, EU:C:2016:604, 37. pont).

61 Ugyanakkor meg kell jegyezni, hogy – amint a főtanácsnok az indítványának 52. pontjában szintén hangsúlyozta – a 90/435 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése olyan alapelvi rendelkezés, amelynek a tartalmát egyedi formában átveszik ezen irányelv más rendelkezései, többek között annak 4. cikkének (2) bekezdése annyiban, amennyiben pontosan az anyavállalatok általi, kettős adólevonásból eredő visszaélés elleni küzdelemre irányul (lásd analógia útján: 1996. október 17-i Denkavit és társai ítélet, C-283/94, C-291/94 és C-292/94, EU:C:1996:387, 31. pont).

62 Márpedig az első kérdésre adott válaszból kitűnik, hogy a 90/435 irányelv 4. cikkének (2) bekezdésével ellentétes az olyan nemzeti rendelkezés, mint az 1992. évi CIR 198. cikkének 10° pontja, mivel túlmegy azon mértéken, amelyet az uniós jogalkotó megfelelőnek tartott az anyavállalatok általi, kettős adólevonás lehetőségéhez kapcsolódó visszaélés megakadályozásához.

63 A fenti megállapításokra tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 90/435 irányelv 1. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az nem hatalmazza fel a tagállamokat arra, hogy olyan nemzeti rendelkezést alkalmazzanak, mint az 1992. évi CIR 198. cikkének 10° pontja, mivel az túlmegy azon a mértéken, amely szükséges a csalás és a visszaélés megakadályozásához.

A költségekről

64 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 (ötödik tanács) a következőképpen határozott:

1) **A különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv 4. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti rendelkezés, mint az 1992. április 10-i királyi rendelettel egységes szerkezetbe foglalt és az 1992. június 12-i törvénnyel megerősített, code des impôts sur les revenus 1992 (a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvénykönyv) 198. cikkének 10° pontja, amelynek értelmében az anyavállalat által fizetett hitelkamatok nem vonhatók le ezen anyavállalat adóköteles nyereségéből azon osztalékok összegével megegyező összegig, amelyek már adólevonásban részesülnek, és amelyek az említett anyavállalat által a leányvállalatokban kevesebb mint egy éve fenntartott tőkerészesedésből származnak, még ha e kamatok nincsenek is összefüggésben e részesedések finanszírozásával.**

2) **A 90/435 irányelv 1. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az nem hatalmazza fel a tagállamokat arra, hogy olyan nemzeti rendelkezést alkalmazzanak, mint az 1992. április 10-i királyi rendelettel egységes szerkezetbe foglalt és az 1992. június 12-i törvénnyel megerősített, a jövedelemadóról szóló 1992. évi törvénykönyv 198. cikkének 10° pontja, mivel az túlmegy azon a mértéken, amely szükséges a csalás és a visszaélés megakadályozásához.**

Aláírások