

C-135/24. sz. ügy

Előzetes döntéshozatal iránti kérelem

A benyújtás napja:

2024. február 20.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Tribunal de première instance de Liège (Belgium)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2024. január 29.

Felperes:

John Cockerill SA

Alperes:

État belge

Tribunal de première

instance de Liège

**– Division Liège (liège-i elsőfokú bíróság, liège-i kollégium,
Belgium)**

Ítélet

polgári ügyek

Adójogi tanács

A következő felek között folyamatban lévő eljárásban:

JOHN COCKERILL SA, [omissis]

felperes [omissis],

kontra:

ÉTAT BELGE (belga állam) [omissis]

alperes [omissis]

I. AZ ELJÁRÁS

[omissis]

[eljárással kapcsolatos megjegyzések]

A feleknek [omissis] a 2023. december 18-i tárgyaláson történt meghallgatását követően [omissis].

II. A TÉNYÁLLÁS ÉS AZ ÜGY TÁRGYA

1.

A vita a következő adófizetési kötelezettségre vonatkozik:

Adóév	Adómegállapító határozat száma	Az adó jellege	A bejegyzés dátuma
2020	815319915	Társasági adó	2021. 02. 01.

2.

A felperes (a továbbiakban: John Cockerill) belga illetőségű társaság, amely Belgiumban társaságiadó-köteles.

3.

A 2020-as adóév vonatkozásában a bevallásában szereplő adatok alapján adóztatták meg.

4.

2021. április 20-án közigazgatási jogorvoslati kérelmet nyújtott be a vele szemben ezen az alapon megállapított adófizetési kötelezettséggel szemben.

A John Cockerill véleménye szerint az, hogy a Code des Impôts sur les Revenus (a jövedelemadóról szóló törvénykönyv, a továbbiakban: CIR 92) 207. cikke 8. bekezdésének az érintett adóévre alkalmazandó változata alapján nem vonhatta le a folyó évbeli összes „már megadóztatott jövedelmét” (a továbbiakban: R.D.T.) egy csoporton belüli transzferből, amely álláspontja szerint a CIR 92 205/5. cikkében foglalt valamennyi feltételnek eleget tesz, és amely az Arrêté royal d'exécution du CIR 92-ben (a CIR 92 végrehajtásáról szóló királyi rendelet)

előírt *ad hoc* megállapodás tárgyát is képezte, a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 2011. november 30-i 2011/96/EU tanácsi irányelv (a továbbiakban: anya- és leányvállalatokról szóló irányelv vagy irányelv) megsértésének minősül.

5.

Közelebbről, a John Cockerill 2019-ben összesen 102 786 997,32 EUR összegű osztalékban részesült.

[omissis]

A John Cockerill úgy véli, hogy ez az osztalék 96 302 105,00 EUR erejéig megfelel a véglegesen adózott jövedelem (R.D.T.) rendszerének alkalmazásához szükséges, a CIR 92 202. és 203. cikke szerinti feltételeknek.

6.

Egyébiránt ugyanebben az évben a John Cockerill egy 43 697 824,53 EUR összegű csoporton belüli transzferben (a továbbiakban: transzfer) részesült.

Ez a transzfer [omissis] [3] [belga illetőségű] társaságtól származik. [omissis]

7.

A John Cockerill úgy véli, hogy ez a transzfer megfelel minden ahhoz szükséges feltételnek, [omissis] [hogy a csoporton belüli transzferekre vonatkozó adórendszer hatálya alá tartozzon].

E transzfer összegét hozzáadták a John Cockerill jogvita tárgyát képező adóévre vonatkozó társaságiadó-alapjához. A John Cockerill azonban ebből az adóalaptól nem vonhatta le a folyó évi R.D.T.-t.

8.

A John Cockerill szerint ez a helyzet, amelynek alapján társasági adót kell fizetnie, noha amennyiben nem kapott volna osztalékot, nem kellett volna ilyen adót fizetnie, ellentétes az [anya- és leányvállalatokról szóló] irányelvvel [omissis].

9.

A John Cockerill 2021. április 20-án panasz benyújtása révén vitatta ezt a helyzetet. E panaszt a 2022. szeptember 16-i határozattal elutasították. Következésképpen a John Cockerill 2022. december 5-én benyújtotta a jelen keresetet [omissis].

III. KÉRELMEK

10.

A John Cockerill elsődlegesen kéri a vitatott adófizetési kötelezettség csökkentését annyiban, amennyiben az irányelvet sértő módon nem vonhatta le a transzferből a folyó évi RDT-t.

Másodlagosan a John Cockerill azt kéri, hogy előzetes döntéshozatal céljából terjesszenek – adott esetben a következő szövegű – kérdést a Bíróság elé [omissis]:

„A 2011/96/EU irányelv 4. cikkét az egyéb uniós jogforrásokkal összefüggésben úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami jogszabály, i. amely az adózási konszolidáció olyan rendszerét 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 veszteségeket szenvedtek el (csoporton belüli transzfer), ii. amely azonban ebből az előnyből a kapott osztalékok erejéig kizárja azokat a veszteséges társaságokat, amelyek megfelelnek az ahhoz szükséges feltételeknek, hogy a 2011/96/EU irányelvet átültető tagállami jogszabály alapján adómentességben részesüljenek?”

11.

A belga állam a kérelmet elfogadhatónak, de megalapozatlannak tartja, és kéri a vitatott adófizetési kötelezettség helybenhagyását.

IV. ELFOGADHATÓSÁG

12.

[omissis] [A] kérelem elfogadható [omissis].

V. ÉRTÉKELÉS

Az elsődlegesen felhozott első jogalap:

i. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv és annak átültetése

13.

Az irányelv 4. cikke úgy rendelkezik, hogy *„[h]a az anyavállalat [...] – az anyavállalatnak a leányvállalatával fennálló kapcsolatára tekintettel – felosztott nyereséget kap, az anyavállalat tagállama [...], kivéve, ha a leányvállalatot felszámolták [helyesen: [h]a az anyavállalat [...] az anyavállalatnak a*

leányvállalatában fennálló részesedésére tekintettel – nem a leányvállalat felszámolásából származó – felosztott nyereséget kap, az anyavállalat tagállama [...] tartózkodik az ilyen nyereség adóztatásától”.

Az irányelv tehát adómentességet biztosít a leányvállalat által az anyavállalatának fizetett osztalék tekintetében, amennyiben az irányelvben előírt feltételek teljesülnek.

14.

Az irányelv közvetlen hatályát illetően a Bíróság [omissis] a 90/435 irányelv 4. cikke kapcsán már kimondta:

„61. E tekintetben a Bíróság ítélezési gyakorlatából kitűnik, hogy a tagállamoknak adott felhatalmazás arra, hogy az irányelv által előírt eredmény eléréséhez számos lehetséges eszköz közül válasszanak, nem zárja ki a magánszemélyek azon lehetőségét, hogy a nemzeti bíróságok előtt hivatkozzanak olyan jogokra, amelyek tartalma kizárólag az irányelv rendelkezései alapján határozható meg kellő pontossággal (lásd különösen a fent hivatkozott Francovich és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 17. pontját és a C-226/07. sz. Flughafen Köln/Bonn ügyben 2008. július 17-én hozott ítélet [az EBHT- ban még nem tették közzé] 30. pontját)”¹

15.

Az irányelvet a beszámításra-levonásra vonatkozó módszer szerint ültették át a belga belső jogba (a CIR 92 202. és azt követő cikkei). Ez a módszer összefoglalva azt írja elő, hogy a leányvállalat által kifizetett osztalékot először be kell számítani az anyavállalat adóalapjába, majd le kell vonni ebből az adóalapból, amennyiben a jogszabályi feltételek teljesülnek. Ha az R.D.T. magasabb, mint a társaság adóalapja, az R.D.T. többlete átvihető a következő adózási időszakokra (a CIR 92 205. cikkének 3. §-a).

ii. A csoporton belüli transzfer belga rendszere

16.

[omissis]² [omissis] A csoporton belüli transzfer rendszerének [a jelen ügyre alkalmazandó változata³] 2019. január 1-jén lépett hatályba [omissis].

A csoporton belüli transzfer rendszere bizonyos igen szigorú feltételek mellett lehetővé teszi a kedvezményezett belga társaságok számára, hogy nyereségüket egészben vagy részben átutalják az ugyanazon csoporthoz tartozó olyan

¹ 2009. február 12-i Cobelfret ítélet, [C-]138/07, ECLI:EU:C:2009:82.

² [omissis]

³ M.B., 2018. augusztus 10., 62656. o.

társaságoknak, amelyek ugyanezen adózási időszakban veszteségeket szenvedtek el.

A transzfert teljesítő társaság az átutalt összeget a társasági adóból levonhatja (a CIR 92 205/5. cikke).

A transzferben részesülő társaságnak az átutalt összeget be kell számítania az adóalapba. A folyó év veszteségei felhasználhatók az adóalapjának csökkentésére.

iii. Az R.D.T. rendszere és a belga részleges adózási konszolidáció

17.

A [CIR 92 207. cikke 8. bekezdésének a tényállás idején alkalmazandó változata] [omissis] értelmében a folyó évi R.D.T. nem számítható be a kapott csoporton belüli transzferbe [omissis].

[E rendelkezés] [omissis] ugyanis azt írta elő, hogy „[a CIR 202. és 203. cikkében] előírt levonások egyike sem alkalmazható a 185. cikk 4. §-ának 1. bekezdése szerinti csoporton belüli transzfer összegére, amely az adóalap részét képezi”.

Ezt a tilalmat jelenleg a CIR 92 206/3. cikke 1. §-a 1. bekezdésének nyolcadik franciabekezdése tartalmazza.

Mivel a CIR 92 207. cikkének 8. bekezdése szerint a csoporton belüli transzfer összegéből semmilyen levonást (többek között RDT-t) nem lehet eszközölni, ez az összeg tehát „minimális adóalapot” jelent.

Konkrétabban, a John Cockerill hangsúlyozza, hogy a 2020-as adóévre vonatkozó adóalapja 44 142 423,75 EUR-t [omissis], vagyis a transzferrel megegyező összeget tesz ki, hozzáadva a gépjárműköltések [egy részének] [omissis] (444 599,22 EUR) megfelelő összeget, amelyre szintén alkalmazandó egy, az R.D.T. levonására vonatkozó korlát (a CIR tényállás idején alkalmazandó 207. cikkének 7. bekezdése).

Az ezen összeg után fizetendő társasági adó 13 057 328,95 EUR-t tesz ki.

Ha a John Cockerill a jogvita tárgyát képező adóévben nem részesült volna osztalékban, adóalapja negatív (vagyis -4 854 452,59 EUR) lett volna. A vitatott adóévre semmilyen társasági adót nem kellett volna fizetni.

iv. A felek álláspontjának összefoglalása

18.

A John Cockerill megjegyzi, hogy a csoporton belüli transzfer belga jog szerinti rendszere nem teszi lehetővé a folyó évi R.D.T.-nek a kapott csoporton belüli transzferből való levonását. A John Cockerill megállapítja, hogy ebből adódóan

megfosztják egy „adóelőnytől”. Ezt az irányelvvel ellentétes eltérő bánásmódnak tekinti, ha összevetjük egy olyan társaság helyzetét, amely az irányelv értelmében adómentes osztalékban részesül, egy másik társasággal, amely abban nem részesül (noha mindkét társaság ugyanabban a csoporton belüli transzferben részesült).

A John Cockerill továbbá úgy véli, hogy a belga belső jog által előírt adóelőnynek egy olyan társaságtól való megtagadása, amely adómentes osztalékban részesült, az osztalékok irányelvvel ellentétes megadóztatását eredményezi.

Végül a John Cockerill szerint pusztán az a tény, hogy a csoporton belüli transzferbe nem beszámítható R.D.T. átvihető, nem orvosolja a rendszernek az irányelvvel való összeegyeztethetlenségét. Az, hogy az osztalékokat megadóztatják annak érdekében, hogy ezután a következő adóévekre átvihető levonást biztosítsanak, nem egyenértékű azzal, ha ezen osztalékokat egyszerűen mentesítik az adó alól. Ezenkívül álláspontja szerint a folyó évi R.D.T. csoporton belüli transzferből való levonásának tilalma nem minősül visszaélés elleni rendelkezésnek.

19.

A belga állam emlékeztet arra, hogy az alkalmazandó rendszer szerint a CIR 92 207. cikkének 8. bekezdése alapján nem vonható „R.D.T.”-osztalékok átvihetők a következő adóévekre.

A belga állam ezt követően emlékeztet arra, hogy az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv „nem zárhatja ki az egyes országok hazai, vagy megállapodáson alapuló olyan rendelkezéseinek alkalmazását, amelyek a csalás vagy a visszaélés megakadályozásához szükségesek” (az irányelv 1. cikkének (2) [bekezdése]).

Ennélfogva a belga állam szerint igaz ugyan, hogy a CIR 92 205/5. cikke harmadik bekezdésének hatályon kívül helyezése már nem tiltja a csoporton belüli megállapodásban részes társaságok számára, hogy a transzferben részesülő társaság veszteségének egyszerű kompenzálásához szükséges mértéket meghaladó összeget utaljanak át, az említett veszteséget meghaladó ilyen transzfert semlegesíti a CIR 92 207. cikke 8. bekezdésének alkalmazása.

A belga állam szerint ez utóbbi rendelkezés így módon korlátozza a transzferben részesülő társaság adóvesztését meghaladó transzferhez fűződő érdeket. A jogalkotónak az ilyen csoporton belüli transzferek korlátozására irányuló eredeti szándéka tehát változatlan marad.

Tekintettel a csoporton belüli transzfer rendszerének céljára, amely a vállalatcsoporton belül keletkezett nyereségek és veszteségek méltányos kiegyenlítésének biztosítása, a CIR 92 207. cikkének 8. bekezdésében foglalt rendelkezés olyan „korlátozó” rendelkezésnek minősül, amely arra irányul, hogy megghiúsítson a csoporton belüli transzfer rendszerével való visszaélésre irányuló bármely szándékot azáltal, hogy semlegesíti a túl magas csoporton belüli

transzferből származó előnyöket, és megakadályozza a belső piaci versenyfeltételek torzulását.

Végül a belga állam hangsúlyozza egyrészt a csoporton belüli rendszer önkéntes és szabad jellegét, másrészt pedig párhuzamot von a rendkívüli és ellenszolgáltatás nélküli kedvezmények rendszerével. A belga állam szerint a CIR 92 207. cikke 8. bekezdésének alkalmazása elválaszthatatlan a csoporton belüli transzfer rendszerétől.

A Tribunal [de première instance] (elsőfokú bíróság) elemzése

20.

A Tribunal [de première instance] (elsőfokú bíróság) megállapítja, hogy a Bíróság rögzítette az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikke (1) bekezdésének közvetlen hatályát.⁴

21.

Ezenkívül a Bíróság különböző ítéletei [omissis]^{5,6} foglalkoznak hasonló kérdésekkel, különösen egy 2019. december 19-i ítélet,⁷ amelyben a Bíróság emlékeztet arra, hogy az irányelv:

⁴ Erre a közvetlen hatályra emlékeztet többek között a 2019. november 19-i 2019.0935. sz. feltételes adómegállapítási határozat.

⁵ A Bíróság C-138/07. sz. ügyben 2009. február 12-én hozott ítélete, amely kimondja:

„A különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv 4. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló tagállami szabályozás, amely előírja, hogy az anyavállalatnak kifizetett osztalékokat hozzá kell számítani az anyavállalat adóalapjához, ezt követően pedig 95%-ban le kell vonni, amennyiben az érintett adózási időszakban az egyéb adómentes nyereségek levonását követően továbbra is nyereséges az anyavállalat. A 90/435 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdése feltétlen, és kellően pontos ahhoz, ahogyan arra a nemzeti bíróságok előtt hivatkozzanak.”

⁶ A Bíróság a C-39/16. sz. ügyben 2017. október 26-án hozott ítéletének (ECLI:EU:C:2017:813 1) 52. [pontjában] kimondta:

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.

„megtiltja a tagállamok számára, hogy azok az anyavállalatot a leányvállalat által juttatott nyereség címén [...] adóztassák meg, [...], illetve e tilalom az olyan nemzeti szabályozásra is vonatkozik, amely bár nem adóztatja meg az anyavállalat által kapott osztalékokat mint olyanokat, azzal a hatással járhat, hogy az anyavállalatot ezen osztalékok után közvetve megadóztatják”.

A belga állam azonban úgy véli, hogy ez az ítélkezési gyakorlat nem ültethető át többek között azért, mert az irányelv kizárólag az osztalékban részesülő anyavállalatot védi, és mivel a tényállásra alkalmazandó, belga jog szerinti rendszerben nem a transzferben részesülő kedvezményezett az előnyben részesített adóalany.

A Tribunal [de première instance] (elsőfokú bíróság) ugyanakkor megállapítja, hogy a jelen ügyben a Bíróság ítélkezési gyakorlatának [omissis] elemzése során mindenképpen az unió jog értelmezésével kapcsolatos nehézség merül fel.⁸

[az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésnek a rendelkező részben megismételt megfogalmazása] [omissis]

A FENTI INDOKOK ALAPJÁN,

A Tribunal [de première instance] (elsőfokú bíróság) kontradiktórius eljárásban eljárva; [eljárással kapcsolatos megjegyzések]

[omissis]

a következő kérdéseket terjeszti az Európai Unió Bírósága elé előzetes döntéshozatalra:

- Közvetlen hatállyal bír-e a 2011/96/EU irányelv 4. cikke, és azt az egyéb uniói jogforrásokkal összefüggésben úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami jogszabály,
 - i. amely az adózási konszolidáció olyan rendszerét (csoporton belüli transzfer) vezet be, amely lehetővé teszi a cégcsoportok számára, hogy bizonyos feltételek mellett átutalják bizonyos

⁷ A Bíróság a C-389/18. sz. ügyben 2019. december 19-én [hozott ítéletének] 45. [pontjában] kimondta: „Ily módon úgy tűnik, hogy az RDT-k kapott osztalékokra alkalmazandó rendszerének, a nemzeti szabályozás által előírt levonási rendnek, valamint a [D]CR felhasználási lehetősége időbeli korlátozásának kombinációja azzal a hatással járhat, hogy az osztalékok felvétele egy, a nemzeti szabályozás által előírt másik adóelőny elvesztéséhez vezethet, és ezen tény okán az említett társaság annál súlyosabb adóztatásához, mint amelynek akkor lett volna alárendelve, ha nem kapott volna osztalékokat nem belföldi illetőségű leányvállalatától, vagy ha – amint arra a kérdést előterjesztő bíróság is rámutat – az osztalékokat egyszerűen levonták volna az anyavállalat adóalapjából.”

⁸ Lásd még: a Ministre des finances (pénzügyminiszter) által Peter De Roover 2023. január 11-i 1301. sz. parlamenti kérdésére adott választ, elérhető a következő címen: www.fisconetplus.be

leányvállalatok adóköteles nyereségének egészét vagy egy részét más olyan leányvállalatoknak, amelyek az adóévben veszteséget szenvedtek el (csoporton belüli transzfer), és

- ii. amely ebből a kedvezményből a kapott osztalékok erejéig kizárja azokat a veszteséges társaságokat, amelyek megfelelnek az ahhoz szükséges feltételeknek, hogy a 2011/96/EU irányelvet átültető tagállami jogszabály alapján adómentességben részesüljenek?
- E jogszabály a 2011/96/EU irányelv 1. cikke (2) 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”[?] [omissis]

[eljárással kapcsolatos megjegyzések és aláírások]

[omissis]