A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2024. december 19.*

„Előzetes döntéshozatal – EUMSZ 63. cikk – A tőke szabad mozgása – Adózás – Osztalékok adóztatása – Forrásadó – Az osztalékszerzés adóévének végén negatív eredményt elérő, osztalékban részesülő belföldi illetőségű kedvezményezettek számára biztosított forrásadó-visszatérítés – A forrásadó külföldi illetőségű osztalékban részesülő kedvezményezettek számára való visszatérítésének hiánya – Eltérő bánásmód – Korlátozás – Összehasonlíthatóság – Igazolás”

A C-601/23. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Baszkföld felsőbírósága, Spanyolország) a Bírósághoz 2023. szeptember 29-én érkezett, 2023. szeptember 19-i határozatával terjesztett elő

a **Credit Suisse Securities (Europe) Ltd**

és

a **Diputación Foral de Bizkaia**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: T. von Danwitz, a Bíróság elnökhelyettese, a hatodik tanács elnökeként eljárva, A. Kumin (előadó) és I. Ziemele bírák,

főtanácsnok: A. M. Collins,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Credit Suisse Securities (Europe) Ltd képviseletében S. Paternain Osácar abogada,

– a Diputación Foral de Bizkaia képviseletében B. Astorquiza del Val letrada és M. Durango García procuradora,

* Az eljárás nyelve: spanyol.

– a spanyol kormány képviseletében A. Gavela Llopis, meghatalmazotti minőségben,

– a német kormány képviseletében J. Möller és R. Kanitz, meghatalmazotti minőségben,

– az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítője: A. Maddalo avvocato dello Stato,

– az Európai Bizottság képviseletében S. Pardo Quintillán 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 az EUMSZ 63. cikk értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Credit Suisse Securities (Europe) Ltd és a Diputación Foral de Bizkaia (bizkaiai tartományi tanács, Spanyolország) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, hogy ez utóbbi elutasította a Credit Suisse Securities (Europe) kérelmét, amely a 2017-ben részére kifizetett osztalékokra alkalmazott forrásadó visszatérítésére irányult.

Jogi háttér

A nemzetközi jog

3 A Spanyol Királyság, valamint Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága között létrejött, a jövedelem- és a vagyonadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről és az adóztatás kijátszásának megakadályozásáról szóló, 2013. március 14-én Londonban kelt egyezmény (a továbbiakban: spanyol–brit egyezmény) 10. cikke előírja:

„1. Az az osztalék, amelyet az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű társaság a másik Szerződő Államban belföldi illetőségű személynek fizet, megadóztatható ebben a másik államban.

2. Mindazonáltal ez az osztalék:

a) abban a Szerződő Államban, amelyben az osztalékot fizető társaság belföldi illetőségű, ennek a Szerződő Államnak a jogszabályai szerint is megadóztatható, ha az osztalék tényleges kedvezményezettje más Szerződő Államban rendelkezik illetőséggel, az így megállapított adó azonban nem haladhatja meg:
i. az osztalékok bruttó összegének 10 százalékát […]

[…]”

4 Ezen egyezmény 22. cikkének (2) bekezdése a következőket írja elő:

„Az Egyesült Királyságon kívüli területen fizetendő adónak a brit adóba történő beszámítására vonatkozó, illetve adott esetben az Egyesült Királyságon kívüli területen keletkező osztalék vagy állandó telephely nyereségének az Egyesült Királyság adója alóli mentességére vonatkozó, az Egyesült Királyság jogában előírt rendelkezésre figyelemmel (amelyek nem érintik az általános elvet):

a) a Spanyol Királyság jogszabályai szerint és a jelen Egyezménynek megfelelően a Spanyol Királyságon belüli forrásokból származó nyereség, jövedelem vagy adóztatható haszon után közvetlenül vagy levonással fizetendő spanyol adót (kivéve osztalék esetében az osztalék kifizetésének alapjául szolgáló nyereség után fizetendő adót) az ugyanazon nyereség, jövedelem vagy adóztatható haszon alapján számított brit adóval szemben kell beszámítani, amely alapján a spanyol adót kiszámították;

b) a Spanyol Királyságban illetőséggel rendelkező társaság által az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságnak fizetett osztalék adómentes az Egyesült Királyságban, amennyiben a mentesség alkalmazandó, és a mentességnek az Egyesült Királyság jogszabályaiban előírt feltételei teljesülnek;

[…]”

Az uniós jog

5 Az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„E fejezet rendelkezéseinek keretei között tilos a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti tőkemozgásra vonatkozó minden korlátozás.”

6 Az EUMSZ 65. cikk értelmében:

„(1) A 63. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy:

a) alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek;

[…]

(3) Az (1) és (2) bekezdésben említett intézkedések és eljárások nem szolgálhatnak a 63. cikkben meghatározott szabad tőkemozgásra és fizetési műveletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül.

[…]”

A spanyol jog

A 11/2013. sz. tartományi törvény

7 A 2013. december 5-i Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades 11/2013 (a társasági adóról szóló 11/2013. sz. tartományi törvény) (*Boletín Oficial de Bizkaia*, 2013. december 13-i 238. sz.; a továbbiakban: 11/2013. sz. tartományi törvény) 68. cikke kimondja:

„1. A fizetendő adó összegéből levonhatók:

a) A forrásadók, kivéve azokat, amelyek olyan jövedelmeknek felelnek meg, amelyek az e tartományi törvény […] rendelkezései alapján nem tartoznak az adóalapba.

[…]

2. Amennyiben a fent említett tételek teljes összege meghaladja a fizetendő adó összegét, az adóhatóság automatikusan visszatéríti a túlfizetést.

[…]”

8 A 11/2013 sz. tartományi törvény 130. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Azok a jogalanyok, […], amelyek ezen adó hatálya alá tartozó jövedelmet fizetnek, kötelesek a rendeleti úton meghatározott összeget visszatartani vagy részletekben befizetni, előlegként, meghatározott esetekben és formában a [Hacienda Foral de Bizcaya (Bizkaia tartomány államkincstára)] részére […]”

A 12/2013. sz. tartományi törvény

9 A 2013. december 5-i Norma Foral 12/2013 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (a külföldi illetőségű személyek jövedelemadójáról szóló 12/2013. sz. tartományi törvény) (*Boletín Oficial de Bizkaia*, 2013. december 13-i 238. sz.; a továbbiakban: 12/2013 törvény) 1. cikke értelmében:

„1. A külföldi illetőségű személyek jövedelemadója közvetlen adó, amely a következőket terheli:

a) azok a jövedelmek, amelyeket Bizkaia [Spanyolország] területén a jelen tartományi törvényben meghatározott feltételek szerint olyan természetes vagy jogi személyek szereztek, akik vagy amelyek nem rendelkeznek illetőséggel Spanyolország területén, akik vagy amelyek állandó telephely közreműködése nélkül működnek.

[…]

2. E tartományi törvény rendelkezéseit kell alkalmazni:

a) a jelen tartományi törvény 13. cikke rendelkezéseinek megfelelően a spanyol területen illetőséggel nem rendelkező olyan természetes vagy jogi személyekre, akik, illetve amelyek állandó telephely hiányában Bizkaia történelmi területén szereznek jövedelmet.

[…]”

10 E törvény 13. cikkének (2) bekezdése kimondja:

„A Bizkaia területén szerzett vagy termelt következő jövedelmek minősülnek állandó telephely hiányában szerzett jövedelemnek:

[…]

g) a Bizkaiában adóügyi illetőséggel rendelkező baszk közjogi jogalanyok saját tőkéjében való részesedésből származó osztalékok és egyéb jövedelmek, valamint a magánjogi jogalanyok saját tőkéjében való részesedésből származó jövedelem, az e cikk 4. bekezdésében meghatározott összeg erejéig.

[…]”

11 Az említett törvény 25. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„Az adó összegét az előző cikknek megfelelően meghatározott adóalapra a következő adókulcsok alkalmazásával kell kiszámítani:

a) Általánosan: 24%. Az adó mértéke azonban 19% azon adóalanyok esetében, akik az Európai Unió vagy az Európai Gazdasági Térség más olyan tagállamában rendelkeznek illetőséggel, amellyel adóügyekben tényleges információcserére kerül sor […]

[…]”

12 Ugyanezen törvény 31. cikke a következőképpen szól:

„1. A következők kötelesek forrásadót levonni, és az ezen adó alá tartozó jövedelmek után előleget fizetni:

a) a cégek, beleértve a spanyol területen illetőséggel rendelkező, nyereségfelosztási rendszerben működő cégeket is.

[…]

2. Az e kötelezettség alá tartozó cégeknek forrásadót kell fizetniük, vagy előlegként olyan összeget kell [fizetniük], amely megegyezik a jelen tartományi törvény által az állandó telephellyel nem rendelkező adóalanyok által fizetendő adó meghatározására előírt, vagy valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményben előírt rendelkezések alkalmazásából eredő összegnek […]

[…]

3. A forrásadó megfizetésére vagy az előleg fizetésére kötelezett cégek kötelezettséget vállalnak arra, hogy a kifizetést a [bizkaiai] regionális államkincstár részére teljesítik, anélkül hogy e kötelezettség teljesítésének elmulasztása mentesítené őket a fizetési kötelezettség alól. […]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

13 A Credit Suisse Securities (Europe) az Egyesült Királyságban letelepedett társaság, amelynek Spanyolországban nincs állandó telephelye. 2017-ben 2 763 848,73 euró osztalékot kapott, amelyet egy bizkaiai székhelyű társaság fizetett ki, és amelyből a 12/2013. sz. tartományi törvénynek megfelelően forrásadót vontak le. Ezt az eredetileg 19%-ban meghatározott forrásadót, amely a belföldi illetőségű társaságoknak fizetett osztalékra vonatkozó adóval azonos százalékos arányt jelent, végül a spanyol–brit egyezmény alapján 10%-ra csökkentették.

14 2021. február 10-én a Credit Suisse Securities (Europe) azt kérte a bizkaiai regionális államkincstártól, hogy javítsa ki a forrásadót levonó, osztalékot fizető társaság által benyújtott adóbevallásokat, és kérte ezen adó visszatérítését azzal az indokkal, hogy túlfizetésről van szó.

15 A bizkaiai tartományi államkincstár 2021. február 15-i határozatával elutasította e kérelmet.

16 2021. március 18-án a Credit Suisse Securities (Europe) közigazgatási panaszt nyújtott be a Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaiához (bizkaiai tartományi közigazgatási és adóügyi bíróság, Spanyolország), amely 2022. február 23-i határozatával elutasította azt.

17 A Credit Suisse Securities (Europe) közigazgatási pert indított a Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Baszkföld felsőbírósága, Spanyolország) előtt, amely a kérdést előterjesztő bíróság.

18 E társaság azt állítja, hogy a 2017-es adóévben veszteséget könyvelt el, és így az illetősége szerinti országban nem tudta a forrásadóként levont összeget az ott fizetendő adó összegével szemben beszámítva visszaigényelni. Arra hivatkozik, hogy ilyen körülmények között a 11/2013. sz. tartományi törvény alkalmazása hátrányosan megkülönböztető bánásmódot eredményez. E tartományi törvény alkalmazásában a külföldi illetőségű társaság tekintetében kivetett forrásadó ugyanis végleges adónak minősül, az ilyen társaság által elszenvedett veszteségek esetén visszafizetési mechanizmus nélkül, míg a belföldi illetőségű társaság esetében, amely Bizkaiában társasági adó hatálya alá tartozik, adóelőlegről van szó, amely csak akkor eredményez tényleges adóztatást, ha e társaságnak a szóban forgó adóévre vonatkozóan pozitív adóalapja van. Ezzel szemben, ha az negatív, a forrásadót visszatérítik.

19 Így az említett társaság úgy véli, hogy nem élvezheti teljes mértékben a tőke szabad mozgását, és e tekintetben a 2018. november 22-i Sofina és társai ítéletre (C-575/17, EU:C:2018:943) és a 2022. június 16-i ACC Silicones ítéletre (C-572/20, EU:C:2022:469) hivatkozik.

20 Ezenkívül e társaság azt állítja, hogy veszteségek esetén a spanyol–brit egyezmény nem teszi lehetővé a levont forrásadó beszámítását, mivel ezen egyezmény 22. cikkének (2) bekezdése adóköteles haszon vagy nyereség meglétét írja elő ahhoz, hogy az ilyen forrásadó beszámítható legyen. Az Egyesült Királyság nem köteles visszatéríteni a Spanyolországban megfizetett forrásadót, és csak akkor biztosít adójóváírást, ha adót kell fizetni, azzal, hogy ez a jóváírás nem használható fel a következő adóévekben sem.

21 A bizkaiai tartományi tanács vitatja ezt az érvelést.

22 A kérdést előterjesztő bíróság pontosítja, hogy a Bizkaiában adóügyi illetőséggel rendelkező társaság által fizetett osztalék esetében a belföldi illetőségű és a külföldi illetőségű kedvezményezett társaságok ugyanolyan adókulccsal kiszámított forrásadó hatálya alá tartoznak. Ugyanakkor a társasági adó rendszere biztosítja a Bizkaiában ezen adó megfizetésére köteles,

belföldi illetőségű kedvezményezett társaság számára a forrásadó teljes visszatérítését abban az esetben, ha az érintett adóév veszteséges eredménnyel zárul, míg a külföldi illetőségű társaságok esetében e forrásadót csak feltételesen kompenzálják a kettős adóztatás elkerüléséről szóló esetleges egyezményekkel. A jelen ügyben a spanyol-brit egyezmény nem tesz lehetővé ilyen kompenzációt az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaságok számára.

23 Ennélfogva, mivel kétségei merültek fel a szóban forgó adójogi szabályozásnak a tőke szabad mozgásával való összeegyeztethetőségét illetően, a Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Baszkföld felsőbírósága) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni az [EUMSZ] 63. cikket, hogy azzal ellentétes az, hogy a Spanyol Királyság és különösen Bizkaia adóügyi szempontból autonóm történelmi terület annak ellenére, hogy a külföldi illetőségű személyekre ugyanazt a százalékos arányt alkalmazza, mint a belföldi illetőségű személyekre, nem téríti vissza az előbbiek részére a belföldi illetőségű jogalanyok által fizetett osztalék után felszámított forrásadót – amelyet a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján nem tudnak semlegesíteni –, míg az adóév során szintén veszteséges belföldi illetőségű személyek részére teljes egészében visszatéríti a forrásadót?”

Az elfogadhatóságról

24 A német kormány kételkedik az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságában, tekintettel a Credit Suisse Securities (Europe) által a székhelye szerinti államban, azaz az Egyesült Királyságban állítólagosan elszenvedett veszteségekre vonatkozó érdemi megállapítások hiányára.

25 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint kizárólag az alapügyben eljáró nemzeti bíróság feladata az előzetes döntéshozatal szükségességének és az általa a Bíróság elé terjesztett kérdések relevanciájának értékelése, amelyek relevanciáját vélelmezni kell. A Bíróság tehát főszabály szerint köteles határozatot hozni, ha a feltett kérdés az uniós jog valamely szabályának értelmezésére vagy érvényességére vonatkozik, kivéve ha a kért értelmezés nyilvánvalóan semmilyen összefüggésben nincs a jogvita tényállásával vagy tárgyával, ha a probléma hipotetikus jellegű, vagy ha nem állnak a Bíróság rendelkezésére azok a ténybeli vagy jogi elemek, amelyek szükségesek ahhoz, hogy e kérdésre célravezető választ adhasson (2024. február 22-i Unedic ítélet, C-125/23, EU:C:2024:163, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

26 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a Credit Suisse Securities (Europe) által szolgáltatott információk szerint, amelyeket a bizkaiai tartományi tanács vagy a kérdést előterjesztő bíróság által nem vitatott, e társaság adóügyi veszteséget könyvelt el abban az adóévben, amelyben a forrásadót levonták, mivel az általa ezen adóévre vonatkozóan a székhelye szerinti országban – azaz az Egyesült Királyságban – benyújtott adóbevallás negatív adóalapot tartalmazott.

27 Nem tűnik tehát úgy, hogy az EUMSZ 63. cikknek a kérdést előterjesztő bíróság által kért értelmezése nyilvánvalóan semmilyen összefüggésben ne lenne az alapügy tényállásával vagy tárgyával, sem pedig úgy, hogy a probléma hipotetikus jellegű lenne.

28 Ebből következik, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadható.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

29 Kérdésével az előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az EUMSZ 63. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes a valamely tagállamban alkalmazandó olyan szabályozás, amelynek értelmében az e tagállam adóügyi szempontból autonóm területén letelepedett társaság által fizetett osztalék után forrásadót kell fizetni, amely – amennyiben ezen osztalékokat belföldi illetőségű, az ezen adóügyi szempontból autonóm területen a társasági adó hatálya alá tartozó társaság kapja – ezen adó előlegének minősül, és azt teljes mértékben visszatérítik, ha ez utóbbi társaság az érintett adóévet veszteséges eredménnyel zárja, míg semmilyen visszatérítést nem ír elő abban az esetben, ha az említett osztalékokat ugyanabban a helyzetben egy külföldi illetőségű társaság kapja.

A tőke szabad mozgásának az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése értelmében vett korlátozása fennállásáról

30 Az állandó ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésében tiltott, tőkemozgást korlátozó intézkedések azon intézkedéseket foglalják magukban, amelyek alkalmasak arra, hogy eltántorítsák a külföldi illetőségűeket attól, hogy valamely tagállamban beruházásokat hajtsanak végre, illetve az említett tagállam illetőségével rendelkezőket attól, hogy más tagállamokban hajtsanak végre beruházásokat (2018.november 22-i Sofina és társai ítélet, C-575/17, EU:C:2018:943, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 Konkrétabban, a belföldi illetőségű társaságok részére fizetett osztalékok vonatkozásában tanúsítotthoz képest a külföldi illetőségű társaságok részére fizetett osztalékok tekintetében tanúsított hátrányos tagállami bánásmód alkalmas arra, hogy visszatartsa a fenti tagállamtól eltérő tagállamban illetőséggel rendelkező társaságokat attól, hogy befektessenek e tagállamban, és az következésképpen az EUMSZ 63. cikk alapján főszabály szerint tiltott módon korlátozza a tőke szabad mozgását (2018.november 22-i Sofina és társai ítélet, C-575/17, EU:C:2018:943, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 Az alapügyben szóban forgó szabályozás alapján a Bizkaiában letelepedett társaságban részesedéssel rendelkező társaságok a részükre e címen fizetett osztalék tekintetében két különböző adózási rendszer alá tartoznak, amelyek alkalmazása attól függ, hogy belföldi vagy külföldi illetőségűeknek minősülnek-e.

33 Ugyanis az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a bizkaiai adóügyi illetőséggel rendelkező társaság által külföldi illetőségű társaságoknak fizetett osztalékok a 12/2013. sz. tartományi törvény 25. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében a bruttó összegük 19%-ának megfelelő forrásadó hatálya alá tartoznak, ezen adómérték ugyanakkor egy kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján csökkenthető, ezen külföldi illetőségű társaságok pénzügyi eredményüktől függetlenül. A jelen ügyben a Credit Suisse Securities (Europe) által kapott osztalékokat egy ilyen egyezmény, vagyis a spanyol–brit egyezmény alapján 10%-os forrásadó terhelte.

34 Ezzel szemben, bár igaz, hogy a Bizkaiában székhellyel rendelkező társaság által a Credit Suisse Securities (Europe) társasággal azonos helyzetben lévő másik belföldi illetőségű társaságnak fizetett osztalékokat szintén a bruttó összegük 19%-ának megfelelő forrásadó terheli, e forrásadó a Bizkaiában alkalmazandó társasági adó előlegének felel meg. Amennyiben az ilyen belföldi illetőségű társaság az érintett adóév végén veszteségeket könyvel el, és következésképpen nem

kell társasági adót fizetnie, az ezen osztalékokra előleg címén levont forrásadót visszatérítik, míg semmi ilyesmiről nem rendelkeznek, ha a forrásadót külföldi illetőségű társaságoknak fizetett osztalékok után vonták le.

35 Ebből következik, hogy az olyan társaságok által fizetett osztalékok adóztatására alkalmazandó rendszer, amelyek adóügyi illetősége Bizkaia történelmi területén található, valószínűleg előnyhöz juttat egy ezen a területen társasági adó hatálya alá tartozó belföldi illetőségű társaságot egy külföldi illetőségű társasággal szemben, amennyiben e társaságok veszteséges eredménnyel zárnak egy adóévet (lásd analógia útján: 2018. november 22-i Sofina és társai ítélet, C-575/17, EU:C:2018:943, 28. pont).

36 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak megállapítása, hogy a belföldi illetőségű társaság által kapott osztalékok tekintetében az ilyen visszafizetés azt eredményezi-e, hogy ezek az osztalékok mentesülnek minden adóteher alól, vagy pedig – amint az a Bíróság előtt fekvő ügyiratokból kitűnik – ezen osztalékoknak a belföldi illetőségű társaság adóalapjába való 50%-os beszámítása csökkenti a későbbi adóévek pozitív jövedelméből levonható veszteségek összegét, és ezáltal az említett osztalékok adóztatásának elhalasztását eredményezi.

37 Mindenesetre először is az ilyen előny határokon átnyúló helyzetben való kizárása, míg az egy egyenértékű belföldi helyzetben biztosított, a tőke szabad mozgása korlátozásának minősül (lásd analógia útján: 2018. november 22-i Sofina és társai ítélet, C-575/17, EU:C:2018:943, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 Másodszor a külföldi illetőségű társaságok részére fizetett osztalékok esetleges hátrányos bánásmódjának a fennállására irányuló értékelést minden egyes adóév tekintetében külön-külön kell lefolytatni (2018. november 22-i Sofina és társai ítélet, C-575/17, EU:C:2018:943, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 Mivel a külföldi illetőségű társaság által kapott osztalékot a kifizetésükkor adóztatják, figyelembe kell venni az osztalékfizetés adóévét az ilyen osztalék esetében fennálló adóteher és a belföldi illetőségű társaságnak fizetett osztalék esetében fennálló, Bizkaiában érvényesülő adóteher összehasonlítása céljából (lásd analógia útján: 2018. november 22-i Sofina és társai ítélet, C-575/17, EU:C:2018:943, 31. pont).

40 Márpedig a jelen ügyben meg kell állapítani, hogy az ilyen adóteher nulla ez utóbbi társaság számára, ha az az ilyen adóévet veszteséges eredménnyel zárja.

41 Harmadszor, ezen osztalékok adóztatásának esetleges elhalasztása végleges mentesség jellegét mutatja, ha a belföldi illetőségű társaság tevékenységeinek a megszüntetését megelőzően már nem ér el nyereséges eredményt (lásd analógia útján: 2018. november 22-i Sofina és társai ítélet, C-575/17, EU:C:2018:943, 33. pont).

42 Következésképpen az alapügyben szóban forgó szabályozás veszteséges helyzetben előnyhöz juttathatja a belföldi illetőségű társaságokat, mivel abból legalábbis likviditási előny, vagy akár adómentesség következik, míg a külföldi illetőségű társaságoknak eredményüktől függetlenül azonnal és véglegesen adózniuk kell (lásd analógia útján: 2018. november 22-i Sofina és társai ítélet, C-575/17, EU:C:2018:943, 34. pont).

43 A bizkaiai tartományi tanács és a spanyol kormány e tekintetben emlékeztet arra, hogy a Credit Suisse Securities (Europe) társasághoz hasonló külföldi illetőségű társaságnak fizetett osztalékra a 12/2013. sz. tartományi törvény 25. cikke (1) bekezdésének a) pontja és a spanyol–brit egyezmény 10. cikke (2) bekezdése a) pontjának i. alpontja értelmében 10%-os mértékű adó vonatkozik, míg a belföldi illetőségű társaságnak fizetett osztalékra, amennyiben a társasági adó alapjába beszámítják, 28%-os mértékű adó vonatkozik.

44 Márpedig az ilyen körülmény nem szüntetheti meg azon kevésbé kedvező bánásmódot, amelyben a külföldi illetőségű társaságnak fizetett osztalék részesül.

45 Ugyanis egyrészt az olyan kedvezőtlen adójogi bánásmód, amely valamely alapvető szabadságot sért, nem tekinthető az uniós joggal összeegyeztethetőnek esetleges egyéb adókedvezmények miatt (2018. november 22-i Sofina és társai ítélet, C-575/17, EU:C:2018:943, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46 Másrészt a bizkaiai tartományi tanács és a spanyol kormány által a belföldi illetőségű társaságnak fizetett osztalékkal kapcsolatban hivatkozott kevésbé kedvező adómérték mindenesetre irreleváns, mivel ezen osztalék adómentes, ha a belföldi illetőségű társaság anélkül szünteti meg tevékenységeit, hogy az említett osztalékban való részesülést követően nyereséges lett volna. Márpedig az a körülmény, hogy valamely nemzeti szabályozás hátrányosan megkülönbözteti a külföldi illetőséggel rendelkezőket, nem ellentételezhető azzal, hogy egyéb helyzetekben ugyanezen szabályozás nem tesz különbséget a belföldi és a külföldi illetőséggel rendelkezők között (lásd analógia útján: 2018. november 22-i Sofina és társai ítélet, C-575/17, EU:C:2018:943, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

47 Ezenkívül meg kell állapítani, hogy az osztalékokra vonatkozó, ezekben részesülő társaságokkal szembeni, az illetőségüktől függően ily módon eltérő adójogi bánásmód alkalmas arra, hogy eltántorítsa a külföldi illetőségű társaságokat a Bizkaiában székhellyel rendelkező társaságokba történő befektetéstől.

48 Ebből következik, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozás a tőke szabad mozgásának az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésében főszabály szerint tiltott korlátozását valósítja meg.

49 Meg kell azonban vizsgálni, hogy e korlátozás igazolható-e az EUM-Szerződés rendelkezései alapján.

A korlátozásnak az EUMSZ 65. cikken alapuló igazolása fennállásáról

50 Az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja alapján az EUMSZ 63. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek.

51 E rendelkezést a tőke szabad mozgásának alapelvétől való eltérésként szigorúan kell értelmezni. Következésképpen e rendelkezés nem értelmezhető úgy, hogy minden adójogi szabályozás, amely az adózók között a lakóhely vagy a tőkebefektetés tagállama alapján különbséget tesz, automatikusan összeegyeztethető az EUM-Szerződéssel. Ugyanis az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontjában előírt kivételt korlátozza ugyanezen cikk (3) bekezdése, amely szerint a hivatkozott (1) bekezdésben említett nemzeti rendelkezések „nem szolgálhatnak az

[EUMSZ] 63. cikkben meghatározott szabad tőkemozgásra és fizetési műveletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül” (2018. november 22-i Sofina és társai ítélet, C-575/17, EU:C:2018:943, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

52 Az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja által engedélyezett eltérő bánásmódot ily módon meg kell különböztetni az EUMSZ 65. cikk (3) bekezdésében tiltott hátrányos megkülönböztetéstől. Márpedig a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy ahhoz, hogy a nemzeti adójogi szabályozást összeegyeztethetőnek lehessen tekinteni a Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel, az szükséges, hogy az általa előírt eltérő bánásmód objektíve össze nem hasonlítható helyzetekre vonatkozzon, vagy közérdeken alapuló nyomós indok alapján igazolható legyen (2018. november 22-i Sofina és társai ítélet, C-575/17, EU:C:2018:943, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

A szóban forgó helyzetek összehasonlíthatóságáról

53 A Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében attól kezdve, hogy valamely tagállam egyoldalúan vagy egyezmények útján jövedelemadót vet ki a belföldi illetőségű társaságok által nemcsak a belföldi, hanem a külföldi illetőségű adóalanyoknak fizetett osztalékra is, az említett külföldi illetőségű adóalanyok helyzete hasonlóvá válik a belföldi illetőségű adóalanyok helyzetéhez (2018. november 22-i Sofina és társai ítélet, C-575/17, EU:C:2018:943, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

54 A bizkaiai tartományi tanács, valamint a spanyol és a német kormány többek között az 1997. május 15-i Futura Participations és Singer ítéletre (C-250/95, EU:C:1997:239), a 2007. február 15-i Centro Equestre da Lezíria Grande ítéletre (C-345/04, EU:C:2007:96), valamint a 2015. szeptember 17-i Miljoen és társai ítéletre (C-10/14, C-14/14 és C-17/14, EU:C:2015:608) hivatkozik, amelyekből azt a következtetést vonják le, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló szabályozás megfelel a területiség elvének, és a külföldi illetőségű társaságok nincsenek objektíve összehasonlítható helyzetben a belföldi illetőségű társaságokkal.

55 E tekintetben azonban meg kell állapítani, hogy az utóbbi ítéletekből eredő ítélkezési gyakorlatra már hivatkoztak a 2018. november 22-i Sofina és társai ítélet (C-575/17, EU:C:2018:943) alapjául szolgáló eljárás keretében. Márpedig abban a Bíróság mindazonáltal megállapította objektíve összehasonlítható helyzetek fennállását, mégpedig a jelen ítélet 53. pontjában felidézett állandó ítélkezési gyakorlat alapján. Ez az értékelés az alapügyben szóban forgó belföldi és külföldi illetőségű társaságok helyzetére is érvényes.

56 Következésképpen az alapügyben szóban forgó szabályozásból eredő eltérő bánásmód objektíve összehasonlítható helyzetekre vonatkozik.

Az adóbeszedés hatékonyságára alapított igazolásról

57 A bizkaiai tartományi tanács úgy érvel, hogy az osztalékban részesülő külföldi illetőségű társaságot terhelő, azonnal behajtható adókötelezettség arányosnak tűnik az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának megőrzésére irányuló célkitűzéssel, mivel az ilyen, egyébként állandó telephellyel nem rendelkező társaságok esetében az adófizetés elmulasztásának kockázata idővel növekszik, mivel nincs tényleges és állandó kapcsolat a jövedelem forrása szerinti országgal.

58 Ezzel a bizkaiai tartományi tanács valójában azt állítja, hogy az alapügyben szóban forgó, a tőke szabad mozgására vonatkozó korlátozást az adóbeszedés biztosításának szükségessége indokolja.

59 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adóbeszedés hatékonysága biztosításának a szükségessége olyan jogszerű cél, amely igazolhatja az alapvető szabadságok korlátozását, feltéve azonban, hogy e korlátozás alkalmazása alkalmas a kitűzött cél megvalósításának biztosítására, és hogy az nem haladja meg az annak eléréséhez szükséges mértéket (2018. november 22-i Sofina és társai ítélet, C-575/17, EU:C:2018:943, 67. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

60 Ezenkívül a Bíróság kimondta, hogy a forrásadóra vonatkozó eljárás jogszerű és alkalmas eszköz az adót kivető államon kívül letelepedett adóalany jövedelme adójogi bánásmódjának biztosítására (2018. november 22-i Sofina és társai ítélet, C-575/17, EU:C:2018:943, 68. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

61 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a tőke szabad mozgásának az alapügyben szóban forgó szabályozásból eredő korlátozása abban áll, amint a jelen ítélet 42. pontjából kitűnik, hogy a Bizkaiában adóköteles, veszteséges helyzetben lévő belföldi illetőségű társaságokkal ellentétben a szintén veszteséges helyzetben lévő külföldi illetőségű társaságok nem részesülnek sem a forrásadó visszatérítésében, sem az adóztatás esetleges elhalasztásában.

62 Márpedig ezen elhalasztás előnyének a külföldi illetőségű társaságok számára való elismerése, egyúttal e korlátozás szükségszerű megszüntetése, nem kérdőjelezné meg az e társaságok által abban az esetben fizetendő adó hatékony beszedéséhez kapcsolódó célkitűzés megvalósítását, ha valamely belföldi illetőségű, bizkaiai székhelyű társaságtól osztalékot kapnak (lásd analógia útján: 2018. november 22-i Sofina és társai ítélet, C-575/17, EU:C:2018:943, 70. pont).

63 Ugyanis először is a veszteséges eredmény esetén a forrásadó-visszatérítés rendszere jellegénél fogva eltérést valósít meg az osztalékfizetés adóévében történő adóztatás elvétől, így e rendszer jellegénél fogva nem alkalmazandó az osztalékban részesülő társaságok többségére, hanem kizárólag azokra, amelyek veszteségeket szenvednek el (lásd analógia útján: 2018. november 22-i Sofina és társai ítélet, C-575/17, EU:C:2018:943, 71. pont).

64 Másodszor hangsúlyozni kell, hogy a külföldi illetőségű társaságok feladata, hogy benyújtsák azokat a releváns bizonyítékokat, amelyek lehetővé teszik az adóztató tagállam adóhatóságai számára annak megállapítását, hogy a forrásadó-visszatérítésben való részesülés törvényben előírt feltételei teljesültek (lásd analógia útján: 2018. november 22-i Sofina és társai ítélet, C-575/17, EU:C:2018:943, 72. pont).

65 Harmadszor, és figyelembe véve a Bíróság által a 2018. november 22-i Sofina és társai ítélet (C-575/17, EU:C:2018:943) 74–76. pontjában kifejtett megfontolásokat, a tagállami hatóságok közötti kölcsönös segítségnyújtási mechanizmusok elegendőek arra, hogy lehetővé tegyék a forrás szerinti tagállam számára azon külföldi illetőségű társaságok által előadott bizonyítékok hitelességének ellenőrzését, amelyek forrásadó-visszatérítésben kívánnak részesülni (lásd analógia útján: 2018. november 22-i Sofina és társai ítélet, C-575/17, EU:C:2018:943, 73. pont).

66 Következésképpen a levont forrásadó visszatérítéséhez és az adóztatás esetleges elhalasztásához kapcsolódó előnynek a veszteséges helyzetben lévő külföldi illetőségű társaságoknak egyaránt való biztosítása azzal jár, hogy megszünteti a tőke szabad mozgásának bármely korlátozását,

anélkül azonban, hogy alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás által kitűzött cél megvalósításának akadályát képezné (lásd analógia útján: 2018. november 22-i Sofina és társai ítélet, C-575/17, EU:C:2018:943, 77. pont).

67 E körülmények között az alapügyben szóban forgó szabályozás adóbeszedés hatékonyságára alapított igazolásának nem lehet helyt adni.

Az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztására és a veszteségek kétszeres elszámolása kockázatának megelőzésére alapított igazolásról

68 A német kormány arra hivatkozik, hogy bár a spanyol–brit egyezmény alapján a Spanyol Királyság megadóztathatja a belföldi illetőségű társaságok által az Egyesült Királyságban letelepedett társaságoknak fizetett osztalékot, ez utóbbiak gazdasági tevékenysége egyebekben az Egyesült Királyság adóztatási joghatósága alá tartozik. Így az alapügyben szóban forgó szabályozás az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztásának megőrzését szolgálja, mivel a külföldi illetőségű társaságnál felmerült veszteségek, amelyek nem állnak közvetlen kapcsolatban a belföldi illetőségű társaság által részére kifizetett osztalékkal, az illetősége szerinti állam adóztatási joghatósága alá tartozó gazdasági tevékenységekből származnak, ahol e veszteségek figyelembe vehetők. Az osztalékok spanyolországi adóztatása során történő további figyelembevétel a veszteségek kétszeres levonását vonná maga után, ami ellentétes lenne az adóztatási joghatóság megosztásával.

69 A spanyol kormány maga is úgy véli, hogy a jelen ügyben a Credit Suisse Securities (Europe) által benyújtott kérelem teljesítése az e társaság által elszenvedett veszteségek többszörös elszámolásához vezetne.

70 E tekintetben a Bíróság elismerte, hogy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartása jogos célnak minősül, és az Unió által elfogadott egységesítésre, illetve összehangolásra irányuló intézkedések hiányában a tagállamok továbbra is jogosultak arra, hogy egyezményekben vagy egyoldalúan meghatározzák adóztatási joghatóságuk megosztásának szempontjait (2018. november 22-i Sofina és társai ítélet, C-575/17, EU:C:2018:943, 56. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

71 Ilyen igazolás különösen akkor fogadható el, ha a szóban forgó rendszer olyan magatartások megakadályozására irányul, amelyek alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a tagállamnak a területén végzett tevékenységekre vonatkozó adóztatási joghatósága gyakorlását (2018. november 22-i Sofina és társai ítélet, C-575/17, EU:C:2018:943, 57. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

72 Egyébiránt a veszteség kettős levonásának elkerülése olyan jogszerű célnak minősül, amely igazolhatja az alapvető szabadságok korlátozását (lásd e tekintetben: 2018. június 12-i Bevola és Jens W. Trock ítélet, C-650/16, EU:C:2018:424, 52. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

73 A jelen ügyben az alapügyben szóban forgó szabályozás értelmében a külföldi illetőségű társaságnak fizetett osztalékokat kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény keretében meghatározott mértékű forrásadó útján adóztatják, és e forrásadót nem térítik vissza, ha az ilyen társaság veszteséges adóévet zár, míg az ugyanilyen helyzetben lévő belföldi illetőségű társaság ilyen visszatérítésben és a kapott osztalék adóztatásának elhalasztásában részesül.

74 Mindazonáltal egyrészt, ha valamely tagállam úgy döntött, hogy nem adóztatja a belföldi illetőségű társaságok belföldi eredetű osztalékait, nem hivatkozhat az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása biztosításának szükségességére az ilyen jövedelmet szerző külföldi illetőségű társaságok adóztatásának igazolása érdekében (lásd ebben az értelemben: 2024. július 29-i Keva és társai ítélet, C-39/23, EU:C:2024:648, 73. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

75 Másodszor, egy veszteséges helyzetben lévő külföldi illetőségű társaság által kapott osztalék adóztatásának az esetleges elhalasztása nem jelentené azt, hogy a Bizkaia adózási szempontból autonóm történelmi területének le kell mondania a területén keletkezett jövedelem adóztatásához való jogáról. Ugyanis a belföldi illetőségű társaság által fizetett osztalékot megadóztatnák, amint a külföldi illetőségű társaság egy későbbi adóévben nyereséges eredményt ér el, akárcsak – a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálat függvényében – a hasonló tendenciát tanúsító belföldi illetőségű társaság esetében (lásd analógia útján: 2018. november 22-i Sofina és társai ítélet, C-575/17, EU:C:2018:943, 59. pont).

76 Ezenkívül a külföldi illetőségű társaságok által kapott osztalék adóztatásához kapcsolódó adóbevételeknek veszteséges adóév esetén való kiesése nem igazolhatja az e társaságok által kapott osztalékok azonnali és végleges adóztatását, miközben az ilyen veszteségek elfogadottak, amikor Bizkaiában adóztatott belföldi illetőségű társaságokat érintenek (lásd analógia útján: 2018. november 22-i Sofina és társai ítélet, C-575/17, EU:C:2018:943, 63. pont).

77 A veszteségek kétszeres elszámolása kockázatának megelőzését illetően hozzá kell tenni, hogy minden esetben a külföldi illetőségű társaságoknak kell benyújtaniuk azokat a releváns bizonyítékokat, amelyek lehetővé teszik az adózás szerinti tagállam adóhatóságai számára annak megállapítását, hogy az adóztatás ilyen elhalasztásában való részesüléshez előírt feltételek teljesülnek.

78 Következésképpen az alapügyben szóban forgó szabályozás nem igazolható annak szükségességével, hogy fenn kell tartani az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztását, és el kell kerülni a veszteségek kétszeres elszámolásának kockázatát.

Az adórendszer koherenciájának megőrzésére alapított igazolásról

79 A bizkaiai tartományi tanács, valamint a spanyol és a német kormány azt állítja, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló szabályozás a nemzeti adórendszer koherenciájának megőrzését szolgálja, mivel a külföldi illetőségű társaság által e tagállamon kívül elszenvedett veszteségeknek a forrás szerinti tagállamban való figyelmen kívül hagyása szimmetrikus logikát követ, és az e veszteségek alapjául szolgáló gazdasági tevékenységek az említett tagállamban történő megadóztatásának hiányával egyenértékű.

80 Ahhoz, hogy a nemzeti adórendszer koherenciája megőrzésének szükségességére alapított érv helytálló legyen, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az szükséges, hogy közvetlen kapcsolat legyen megállapítható az érintett adóelőny és ezen előny valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között (lásd ebben az értelemben: 2023. december 21-i Cofidis ítélet, C-340/22, EU:C:2023:1019, 55. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

81 E tekintetben azonban meg kell állapítani, hogy a jelen ügyben a Bizkaiában társaságiadó-köteles, belföldi illetőségű társaságok, amelyek veszteséges helyzetben vannak, és amelyek a kapott osztalékokra kivetett forrásadó visszatérítésében részesülnek, e visszatérítés ellentételezése címén nem tartoznak meghatározott adóteher hatálya alá. Még ha a belföldi illetőségű társaságok kötelesek is ezen osztalékokat 50%-ban a társaságiadó-alapjukba beszámítani, ez nem változtat azon, hogy veszteséges helyzetben e társaságok legalábbis likviditási előnyben, sőt adómentességben részesülnek a tevékenységeknek a pozitív eredmény újbóli elérése előtt történő megszüntetése esetén.

82 Ennélfogva az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozásnak az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségességével való igazolásának nem lehet helyt adni.

83 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes a valamely tagállamban alkalmazandó olyan szabályozás, amelynek értelmében az e tagállam adóügyi szempontból autonóm területén letelepedett társaság által fizetett osztalék után forrásadót kell fizetni, amely – amennyiben ezen osztalékokat belföldi illetőségű, az ezen adóügyi szempontból autonóm területen a társasági adó hatálya alá tartozó társaság kapja – ez utóbbi adó előlegének minősül, és azt teljes mértékben visszatérítik, ha ez utóbbi társaság az érintett adóévet veszteséges eredménnyel zárja, míg semmilyen visszatérítést nem ír elő abban az esetben, ha az említett osztalékokat ugyanabban a helyzetben egy külföldi illetőségű társaság kapja.

A költségekről

84 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:

Az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes a valamely tagállamban alkalmazandó olyan szabályozás, amelynek értelmében az e tagállam adóügyi szempontból autonóm területén letelepedett társaság által fizetett osztalék után forrásadót kell fizetni, amely – amennyiben ezen osztalékokat belföldi illetőségű, az ezen adóügyi szempontból autonóm területen a társasági adó hatálya alá tartozó társaság kapja – ez utóbbi adó előlegének minősül, és azt teljes mértékben visszatérítik, ha ez utóbbi társaság az érintett adóévet veszteséges eredménnyel zárja, míg semmilyen visszatérítést nem ír elő abban az esetben, ha az említett osztalékokat ugyanabban a helyzetben egy külföldi illetőségű társaság kapja.

Aláírások